

مكتبة نعمة

محاضرات

في

محاسبة متقدمة 2

السنة :الرابعة

قسم : المحاسبة

الفصل : الثاني

هذه المحاضرة ستكون مدخل نظري للمادة للتعرف على طبيعتها مع الدكتور «باسل أسعد» الذي أشار لوجود (١٠ علامات) في الامتحان على شكل أسئلة نظرية (مخاصة من قسم القوائم المالية).

• المقرر يتكلم عن الشركات القابضة والتابعة (أو شركات السيطرة) وسنبدأ اليوم بالفصل الأول الذي أعطاه الدكتور بسرعة مع التأكيد على أهميته كاملاً (حتى ما لم يتطرق له من فقرات) للامتحان لذلك حاولنا أن نقدمه لكم في هذه المحاضرة بترتيب الأفكار لتسهيل حفظها:

الفصل الأول

المحاسبة عن توحيد الأعمال

١- مفهوم التوحيد وأنواعه:

يقصد بالتوحيد: جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية

وينتج عن عملية الاندماج أو التوحيد حصول منشأة واحدة (المنشأة المشترية) على السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (المنشأة المشتراة)

ملاحظة ١: اذا سيطرت منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التي لا تكون عبارة عن منشآت أعمال فإن جمع تلك المنشآت معاً لا يعد اندماج أعمال

ملاحظة ٢: عندما تشتري منشأة مجموع أصول أو صافي الأصول التي لا تشكل مؤسسة عمل ينبغي عليها توزيع تكلفة المجموعة بين الأصول والالتزامات المختلفة القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمها العادلة نسبياً في تاريخ الاندماج (وليس القيمة الدفترية).

* يمكن أن يتم الاندماج من خلال: ⓐ اصدار أدوات صكوك ملكية ⓑ أو أصول ⓒ أو نقدية ⓓ أو خليط منها

ويمكن أن تكون المعاملة بين (حملة الأسهم للمنشآت المندمجة
أو بين منشأة واحدة وحملة الأسهم لمنشأة أخرى).

وتكون نتيجة الاندماج إما ← تأسيس منشأة جديدة للسيطرة على المنشآت موضوع التوحيد.
← أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع التوحيد.
ينتج عن التوحيد ← علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة
(المشترية) (المشتراة)

← وقد لا ينتج علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة عندما ينطوي توحيد الأعمال على شراء صافي الأصول بما في ذلك أي شهرة لمنشأة أخرى.

أنواع توحيد الأعمال:
أ- بحسب وجهة النظر الاقتصادية: هنالك ثلاثة أنواع للتوحيد وهي:
① التوحيد الأفقي:
وهو التوحيد الذي يقوم ما بين منشآت تعمل في النشاط نفسه، وفي المستوى الإنتاجي نفسه. ويرافق هذا النوع من التوحيد عادة تحقيق وفورات تشغيلية، وتخفيض للمنافسة.
② التوحيد الرأسي:
وهو التوحيد الذي يتم بين منشآت تعمل في الصناعة نفسها، ولكن تمارس إحدى الشركات الداخلة في التوحيد نشاطاً اقتصادياً مكملاً لنشاط الشركة الأخرى سواء في مجال الإنتاج أم في مجال التسويق والتوزيع.
ويرافق هذا النوع من التوحيد عادة توسيع في قنوات التوزيع وسيطرة نوعية على المنتج وتحقيق وفورات مالية، ووفورات تشغيلية وسيطرة على مصادر مدخلات الإنتاج.
③ التوحيد المختلط:
التوحيد المختلط هو التوحيد الذي يتم ما بين شركات تعمل في أنشطة مختلفة ويرافق هذا النوع من التوحيد تنويع في المنتجات، وخفض لمخاطر التسويق لهذه المنتجات، وتحقيق وفورات مالية، ولا يرافق عادة نشوء احتكارات، لأنه لا يخفض عدد الشركات المنافسة،

ويؤخذ عليه صعوبة تفسير القوائم المالية الموحدة للشركات الداخلة في المجموعة الموحدة، بسبب اختلاف الأنشطة التي تمارسها كل هذه الشركات.

ب) بحسب وجهة النظر القانونية:

1- التوحيد مع اختفاء الصفة القانونية للمنشأة أو المنشآت المندمجة:

وهنالك نوعان أساسيان للتوحيد ما بين المنشآت وهما:

1- الاندماج القانوني Merger: (تشابه حالة انضمام شريك جديد كمعالجة محاسبية)

تحدث عملية الاندماج القانوني عند قيام منشأة بشراء منشأة أخرى، حيث تحل المنشأة الأخرى المندمجة وتنتقل موجوداتها ومطاليبها إلى المنشأة الأولى، ويترتب على ذلك زوال الصفة القانونية (الشخصية الاعتبارية) للمنشأة المندمجة أي يتم تصفية أعمال المنشأة الأخرى بشكل نهائي. مثال: س + ع ← س (اسم ع لم تعد موجودة لأنها كانت تكفي واحدة س)

2- الاتحاد القانوني Consolidation:

بحسب هذا الشكل يتم دمج منشأتين أو أكثر لتكوين منشأة أخرى جديدة. حيث تحل المنشآت وتنتقل موجوداتها ومطاليبها إلى المنشأة الجديدة، ويترتب على ذلك زوال الصفة القانونية (الشخصية الاعتبارية) للمنشآت المندمجة أي يتم تصفية أعمال المنشآت المندمجة وتتحول جميعاً إلى قطاعات تعمل في نطاق المنشأة الجديدة. مثال: س + ع ← ص

2- التوحيد مع بقاء الصفة القانونية للمنشأة المندمجة: (س ← س، ع ← ع) لأنه لم يتغير شيء في دفاتر (ع) سوى اسم المالك

تحت هذا الشكل نميز نوعين للتوحيد هما:

1- التملك Acquisitions:

ويحدث التملك عندما تمتلك إحدى المنشآت غالبية أسهم التصويت الخاصة بمنشأة أخرى وتستمر المنشأتان بالعمل بشكل منفصل ولكن متصل، لأن في هذا الشكل من التوحيد تكون للمنشأة المشترية القدرة على السيطرة على إدارة وقرارات المنشأة المسيطر عليها وتسيير أعمالها وفقاً لمصالح الشركة المسيطرة. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه تنشأ علاقة ما بين المنشأتين يطلق عليها علاقة ما بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة.

حيث إن المنشأة الأم (القابضة) التي تملك أغلبية أسهم التصويت العائدة للمنشأة الأخرى التي يشار إليها باسم المنشأة التابعة.

وتعرف قانون الشركات السوري رقم (٣) (الشركة القابضة) على أنها شركة مساهمة يقتصر عملها على تملك حصص في شركات محدودة المسؤولية أو أسهم في شركات مساهمة أو الاشتراك في تأسيس مثل هذه الشركات والاشتراك في إدارة الشركات التي تملك فيها أسهماً أو حصصاً.

كما أن المعيار الدولي رقم (٣) قد حدد المقصود بالسيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة بما يحقق الحصول على منافع من أنشطتها.

* ويفترض أن المنشأة الدامجة قد حصلت على السيطرة على منشأة دامجة أخرى عندما تشتري أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة الأخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة.

وحتى إذا لم تشترِ واحدة من المنشآت الدامجة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة دامجة أخرى، فإنها تكون قد حصلت على السيطرة على تلك المنشأة الأخرى إذا حصلت على ما يلي، (نتيجة لعملية الاندماج):

(أ): السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت للمنشأة بسبب اتفاق مع مستثمرين آخرين.

(ب): سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب قانون أو اتفاقية.

(ج) سلطة تعيين أو إزالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى.

(د) سلطة الاقتراع بغالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى.

* وتجدر الإشارة إلى أن الشكل القانوني لتوحيد الأعمال، وطبيعة اتفاق التوحيد، والظروف المحيطة بعملية التوحيد تؤثر في كيفية تسجيل عملية التوحيد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة والتقرير بعد تحقق عملية التوحيد.

٢- شراء أصول الشركة المندمجة Asset Acquisition :

يحدث أحياناً قيام شركة ما بشراء بعض أصول شركة أخرى أو كلها وأحياناً التعهد ببعض خصومها أو كلها . ففي هذه الحالة فإن الشركة المشترية تقوم بسداد قيمة صافي الأصول المشتراة المتفق عليها إلى الشركة البائعة (وليس إلى مساهمي الشركة البائعة) وقد تستمر الشركة البائعة في مزاولة نشاطها أو قد يؤدي بيع غالبية أصولها إلى تصفية نشاطها، ولكن إذا استمرت الشركة البائعة في نشاطها بعد بيع بعض أصولها فإنها تستمر - كشخصية مستقلة - تماماً عن الشركة المشترية وليست قسماً من أقسامها ولا تعد كشركة تابعة للشركة المشترية

أشكال التوحيد من وجهة النظر القانونية :

مع اختفاء الصفة القانونية

الشركات	نوع التوحيد	النتيجة
الشركة س + الشركة ص	اندماج قانوني ←	الشركة س
الشركة س + الشركة ص	الاتحاد القانوني ←	الشركة ع

دون اختفاء الصفة القانونية

الشركات	نوع التوحيد	النتيجة
الشركة س + الشركة ص	التملك ←	الشركة س ، الشركة ص
الشركة س + الشركة ص	شراء أصول شركة أخرى ←	الشركة س ، الشركة ص

٣ التوحيد حسب العلاقة بين طرفي التوحيد:

١- التوحيد الودي: الذي يتم ما بين طرفي التوحيد دون مقاومة من أصحاب المصالح في الشركة المستثمر بها.

٢- التوحيد غير الودي (القسري): هو التوحيد الذي يتم ما بين الشركات مع وجود مقاومة من أصحاب المصالح في الشركة المندمجة

ثانياً: مزايا توحيد الأعمال:

① تحقيق وفورات تشغيلية: قد تحقق الشركة المستثمرة وفورات تشغيلية من توحيدها وذلك من خلال:

١- الإنتاج الكبير الذي يسهم في خفض تكلفة الوحدة المنتجة

٢- زيادة طاقتها الإنتاجية

٣- تخفيض التكاليف الثابتة

٤- مضاعفة جهود البحث والتطوير

٥- تطبيق إدارة الجودة والاستفادة من التقانات المتقدمة المتاحة في الشركة المستثمر فيها

٦- السيطرة على مصادر مدخلات الإنتاج وزيادة الحصة السوقية، وإعادة التنظيم الإداري.

② تحقيق وفورات مالية: من خلال:

١- الاستفادة من الموارد المالية المتاحة في الشركة المستثمر فيها

٢- تخفيض تكاليف الاقتراض والاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي قد تمنح القانون للشركات المستثمرة.

٣- الاستفادة من المزايا الضريبية المترتبة على نقل الخسائر للأمام والاستفادة من تجمع رؤوس أموال الشركات المجموعة والاستفادة من تأثير ذلك على الرافعة المالية وتخفيض المخاطر المالية

③ اختراق السوق:

من خلال التوحيد مع الشركات المنافسة في مجال الإنتاج أو في مجال تقديم الخدمات خصوصاً إذا كان الدخول في أسواق جديدة غير ممكن الوصول إليه قبل إجراء توحيد الأعمال

④ الحصول على خبرات جديدة في مجالات الإنتاج والتسويق والتمويل بما يعزز القدرة والمركز التنافسي.

٥) الحصول في وقت قصير على وحدة اقتصادية قائمة بالفعل تتوافر لها السربلات الإنتاجية اللازمة ومصادر التوريد ومنافذ التوزيع

٦) تحقيق هدف تنويع العمليات بدرجة أسرع ومن ثم التقليل من مخاطر العمليات التي قد تتعرض لها الشركة أي تفادي الشركة لمخاطر كان يمكن أن تتعرض لها خلال الفترة الطويلة للتوسع الداخلي وقبل تحقيق هدف التنويع

* الآثار السلبية للتوحيد: قد ينتج عيوب عن عملية التوحيد نتيجة:
- عدم توافر القدرات الإدارية اللازمة لدى الشركة المقتنية للسيطرة على الكيان الكبير الذي تم تكوينه بصورة سريعة وإدارته
- إن تمويل التوحيد قد يؤدي في بعض الحالات وليس دائماً إلى تأثيرات سلبية على القيمة السوقية للأسهم العادية للشركة المقتنية.

ومن هذه الآثار:
١- ظهور الشركات الاحتكارية والتكتلات الاقتصادية مما يضعف المنافسة ويهيئ الفرصة لتحكم الشركات الكبيرة في السوق
٢- ظهور صيغ التحالف العالمي الاستراتيجي والاجتماعي في غزو الدول النامية
٣- الاستغناء عن عدد كبير من العاملين وهذا ينتج مخاطر اجتماعية واقتصادية

ثالثاً: مراحل توحيد الأعمال: تختلف المراحل باختلاف: - نوع التوحيد
- إذا كانت الشركة المستهدفة مسجلة في السوق المالي أو غير مسجلة.
- عملية التوحيد ودية أو عدوانية

مثال: ١) الطريقة ودية
- الشركة مسجلة في السوق ← يمكن شراء أسهم الشركة المستهدفة من السوق دون مفاوضة من المساهمين في هذه الشركة

٢) الطريقة ودية
- الشركة غير مسجلة في السوق ← تكون مراحل التوحيد كما يلي:

1) تبدأ عملية التوحيد بالمفاوضات بين الطرفين
2) تستمر المفاوضات إلى أن يتم التوصل لاتفاقية مبدئية تحدد فيها شروط الصفقة
3) بعدها تحال اتفاقية الصفقة (التوحيد) مع المصادقة عليها من إدارتي الشركتين ومن الجمعية العمومية في كل فرع
4) بعدها تبدأ إجراءات الحصول على موافقة الجهات الرسمية مع الاتفاقية لتصبح نافذة

② الطريقة غير ودية
والشركة مسجلة في السوق { أكثر تعقيداً وتكون:
1) تبدأ العملية بشراء أسهم الشركة المستهدفة من السوق
2) قد تدفع علاوة شراء لضمان الشراء وعندها يتدخل السوق المالي المعروف بسبب زيادة السعر ويضع حداً لعدد الأسهم التي يمكن شراؤها وإذا تم تجاوز هذا الحد تتوجب على الشركة المستثمرة «تقديم عرض لشراء المزيد من أسهم هذه الشركة التي تحقق لها السيطرة»
فتصبح الشركة المستهدفة أمام خيارين

«رفض العرض»
عندها يمكن للشركة المستثمرة الاتصال المباشر بالمساهمين في الشركة المستهدفة للحصول على موافقتهم لبيع أسهمهم في شركتهم فإذا قبل المساهمون يتم الإعلان عن القبول وبعدها أخذ موافقة الجهات الرسمية وتنتقل ملكية الأسهم للشركة المستثمرة

«قبول العرض»
وبدء المفاوضات مع الشركة للوصول إلى أفضل سعر يقبل به الطرفان

* وبشكل عام يمكن ترتيب المراحل التي تجري عملية التوحيد على النحو التالي:
1- تحديد الهدف من التوحيد
2- تحديد الشركة المستهدفة
3- تحليل البيانات التي تم جمعها
4- تحليل قوائم الشركة المستهدفة
5- اختيار المدخل المناسب لتقويم الشركة المستهدفة
6- تحليل بدائل الاستثمار
7- تحديد سعر التوحيد
8- المساومة والتفاوض
9- الاتفاق على دفع بدل توحيد
10- إتمام إجراءات التوحيد.

مراحل توحيد الأعمال

المرحلة الأولى: تحديد الهدف من التوحيد:

قد يكون: 1): التحقيق وفورات تشغيلية أو
2): تحقيق وفورات مالية أو
3): اختراق السوق أو
4): الاستفادة من الأصول المعنوية التي تحتفظ بها الشركة المستثمر فيها
أو 5): الاستفادة من المنافع المترتبة على التوحيد

المرحلة الثانية: تحديد الشركة المستهدفة.

تبدأ الشركة المستثمرة بجمع المعلومات عن الشركة المستهدفة من مصادرها المتوافرة، وتختلف مصادر المعلومات والبيانات باختلاف نوع الشركة المستهدفة، فالشركات المساهمة العامة تقوم بنشر قوائمها المالية، إضافة إلى ما يوفره السوق والبيانات الخاصة عنها قد تكون غير متاحة للشركة المستثمرة، أما إذا كانت الشركة المستهدفة محدودة المسؤولية فإنها غير ملتزمة بنشر قوائمها المالية.

* ويتوجب جمع بيانات ومعلومات عن المنافسين في سوق التملك سواء أكانوا مستثمرين ماليين أم مستثمرين استراتيجيين ① فالمستثمرون الماليون تدفعهم الرغبة في الحصول على معدلات عائد مناسب على استثماراتهم في الشركات المستهدفة تكون أمامهم فرص استثمارية بديلة قد تكون أقل خطراً من تملك الاستثمارات في الشركة المستهدفة كالاحتفاظ بالنقد أو شراء أذونات الخزانة أو إيداع وعادة ما يدفعون له سعراً يعادل القيمة السوقية العادلة لهذه الشركات أما ② المستثمرون الاستراتيجيون: يشترون استثماراتهم وتكون لديهم معرفة كاملة عن الشركة المستهدفة وقد تكون دوافعهم لتملك الاستثمارات فيها تحقيق التكامل أو تقليل المنافسة وغالباً ما يدفعون علاوة شراء لاعتقادهم بترتب منافع على تملك، ويتوجب أيضاً جمع معلومات عن المساهمين والعاملين فيها الراغبين في شراء أسهمها

وإذا كانت الشركة المستهدفة شركة تابعة لشركة أخرى فإنه يتوجب الأخذ بالحسبان أغراض تقويم هذه الشركة بنسبة ما يملكه كل من الأغلبية

والأقلية فيها حيث يتم التعرف على تأثير كل فئة من الفئتين في السياسات المالية والإدارية والتشغيلية لهذه الشركة

فقرار التملك ينعكس على مصالح هاتين الفئتين وبالتالي على تقويم جهة كل منهما في صافي أصول هذه الشركة

المرحلة الثالثة: تحليل البيانات التي تم جمعها

في هذه المرحلة يبدأ تحليل البيانات المالية وغير المالية للشركة المستهدفة وتحليل الصناعة التي تعمل فيها وتحليل المتغيرات في الاقتصاد الكلي، واختيار مدخل التقويم المناسب وفيما يلي عرض موجز لهذه الخطوات:

الخطوة الأولى: تكوين صورة كاملة عن الشركة المستهدفة:

يتوجب في هذه الخطوة: (1) بقاء الشركة في نشاطها و (2) معدل نمو مبيعاتها التاريخي والأصول المعنوية التي تمتلكها (3) وأنواع منتجاتها (4) وانتشار أسواقها (5) وعدد ونوع المستهلكين لمنتجاتها (6) (7) وتوقعات استمرار الطلب على منتجاتها (8) وأداء إدارتها (9) والعلاقات بين أفرادها ومؤهلاتهم (10) وخبراتهم (11) ومدة القرب بينهم (12) ومدى تركز الإدارة (13) وتحديد المنافسين لمنتجاتها وخدماتها في الداخل والخارج (14) ونفقات البحث والتطوير (15) ومقومات الثقافة التنظيمية (16) وحجم استثماراتها (17) وسياستها في احتجاز الأرباح وقدرتها (18) على دفع توزيعات أرباح ومبالغ العلاوات والمنح والهدايا (19) والهبات وبدلات السفر الممنوحة لهيئة المديرين والعاملين فيها وأخيراً حجم الضرائب

الخطوة الثانية: تحليل الصناعة

هذه الخطوة تحليل الصناعة التي تعمل فيها الشركة من حيث معدلات العائد على الاستثمار في الصناعة والعائد على حقوق الملكية ومعدلات نمو الأرباح فيها ومعدلات الخطر السائدة، ونوع الصناعة ومدى توافر معايير لهذه الصناعة يمكن الاعتماد عليها في إجراء المقارنات

الخطوة الثالثة: تحليل الاقتصاد الكلي:

يجب تحليل الاقتصاد الكلي الذي تعمل فيه الشركة من حيث التشريعات المعمول فيه، في حالات التملك من الرسوم والضرائب ومدة الإعفاء، ومدى التغير في القوانين والمخاطر التي تواجه هذا النوع من الاستثمارات.

المرحلة الرابعة: تحليل القوائم المالية للشركة المستهدفة:

ويتوجب في هذه المرحلة (1): تحليل القوائم المالية المقارنة للشركة المستهدفة أفقياً وعمودياً ثم (2): حساب معدلات النمو لكل بند من بنود هذه القوائم المالية ويتوجب (3): احتساب المؤشرات (النسب) المالية المختلفة لهذه الشركة و(4): مقارنتها مع مؤشرات الصناعة و(5): استخدام النماذج متعددة المتغيرات للتنبؤ بنجاح هذه الشركة أو إخفاقها من أجل (6): بناء قرار توحيد سليم

المرحلة الخامسة: اختيار المدخل المناسب لتقويم الشركة المستهدفة

يتوجب اختيار مدخل التقويم المناسب لحالة الشركة المستهدفة (مدخل التدفقات، مدخل الأصول، مدخل الشركات المشابهة)

المرحلة السادسة: تحليل بدائل الاستثمار، وتحليل العلاقة بين عائد كل استثمار ومخاطره

(1) تحليل البدائل المتاحة للاستثمار عند تملك الاستثمارات في الشركة المستهدفة و(2) إشراك المعنيين من الخبراء في التقويم تبعاً لنوع التوحيد فإذا كان الهدف:

(أ): تحقيق تملك أفقي فقط، من الممكن أن يؤدي القسم الهندسي في الشركة المستثمرة دوراً هاماً في التحليل وذلك لتحديد مدى التوسع في الإنتاج الكبير، أما إذا (ب): كان الهدف تحقيق تملك رأسي من خلال توسيع قنوات التوزيع، فإن تحليل السوق يصبح ضرورياً وذلك لتحديد أفضل نظام مقبول للتوزيع

أما إذا كان هدف (ج) الهدف تحقيق تملك مختلط فيجب أن ينصب التحليل على الإقتصاديات المالية المترتبة على هذا النوع من التملك، وبسبب هذه التحليلات يتم تحديد المفضل من وجهة النظر الاقتصادية.

المرحلة السابعة: تحديد سعر التوحيد:

يتوجب في هذه المرحلة تحديد سعر الشراء الذي يقبل به الطرفان في صفقة التوحيد لأن: سعر الشراء يمثل نقطة الارتكاز في عملية التفاوض بين الطرفين وقد يصعب الوصول إلى سعر شراء مقبول من الطرفين بسبب نقص المعلومات لدى أي من الطرفين، أو رغبة أي منهما في عدم إتمام صفقة.

ونقصد بسعر التوحيد تكلفة الشراء المدفوعة من الشركة الدامجة إلى مساهمي الشركة المتحدة (المندمجة) وعملية تحديده من الأمور الهامة جداً عند التخطيط للتوحيد وتستخدم عدة طرق لتحديده هي:

أ- طريقة الأرباح المتوقعة سنوياً:

① هناك عدة طرق لقياس الأرباح المتوقعة التي ستحققها الشركة، أحياناً تقييم الشركات على أساس أضعاف الإيرادات التي تحققها حالياً فمثلاً لو جاء في تقرير إحدى الشركات أنها حققت أرباحاً بلغت (50000) لهذه السنة فإن قيمة هذه الشركة يمكن أن تقدر بضرب هذا المبلغ بخمسة أضعاف أي (250000)

② أما تقدير قيمة المضاعف الذي سيضرب به الأرباح فيخضع للتقدير الشخصي وهو مبني على عدة عوامل مثل المخاطرة وتنوع مصادر الربح، ودرجة النمو المتوقع للشركة.

ب- طريقة رسملة الأرباح المتوقعة سنوياً:

تقوم هذه الطريقة على تقدير الأرباح السنوية للشركة المندمجة لعدد من السنوات وبعد ذلك نقوم بتجميع هذه الأرباح ونقسمها على عدد السنوات فنحصل على المتوسط ونضرب هذا المتوسط بمقلوب المعدل المرغوب نحصل على قيمة الشركة المندمجة

ج- طريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة:

تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الصافية المتوقعة التي يمكن أن تحققها الشركة وهذا الأمر يتطلب تقدير مبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها والقيام بخصمها باستخدام معدل خصم

مناسب لطبيعة الشركة وعملها

فمثلاً: إذا كان متوقعاً أن تحقق الشركة تدفقات نقدية تبلغ (35000) ل.س سنوياً في كل سنة من السنوات الـ (25) القادمة فتكون القيمة الحالية لهذه الشركة مخصومة بمعدل خصم (10%) هو (317696) وهذا المبلغ حصلنا عليه كما يلي:

التدفقات النقدية السنوية 35000

معامل القيمة الحالية لدفعة نقدية سنوية لمدة

25 سنة بمعدل خصم 10% 317696/9.07704

د. طريقة تحديد القيمة العادلة الجارية لصافي أصول الشركة المندمجة:

وهي: أفضل الطرق لأنها تحقق منفعة لمالكي الشركة التابعة، ومن أجل التوصل للتقويم العادل نلجأ إلى التقويم (التثمين): ← وهو سهل نسبياً لبعض الأصول (كالأسهم والأوراق الدخل) ← وخاضع للتقدير الشخصي (عند تقدير قيمة العقار في منطقة نادرة لعمليات بيع الأراضي)

وحسب المعيار الدولي رقم (٣) فإن إرشادات تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات للشركة المندمجة ما يلي:

1: الأوراق المالية المتداولة الأراضي والمباني } بالقيم السوقية المحددة
المصانع والمعدات } بالتقييم

إذا لم يكن هناك إثبات للقيمة السوقية بسبب أن هذا العنصر نادراً ما يباع تسجل بتكلفة الاستبدال بعد طرح الاستهلاك.

2: الأوراق المالية غير المتداولة ← بالقيم المقدرة (آخذة بالحسبان عوامل مثل نسبة سعر السهم إلى ربح السهم وعوائد الأسهم ومعدلات النمو لمنشآت مشابهة تستخدم القيم المقدرة)

3: الذمم المدينة ← القيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها باستخدام معدلات فائدة جارية مناسبة

ناقصاً مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل

* إن عملية الخصم غير مطلوبة للذمم المدينة قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين قيمتها الاسمية ومبلغها المخصوم غير مادي

ويتم تحديد الأصل أو الإلتزام الضريبي بعد الأخذ بالحسبان التأثير الضريبي في إعادة بيان الأصول والإلتزامات المحددة بقيمها العادلة ولا يتم خصم تضمينها الأصول الضريبية أي أصل ضريبي مؤجل للتملك لم يكن معترفاً به قبل التوحيد إلا أنه ونتيجة للتوحيد أصبح تحققه الآن بمعيار الإعتراف في المعيار الدولي رقم (12)، ضرائب الدخل

٣ـ الذمم الدائنة وأوراق الدفع والديون طويلة الأجل والالتزامات والمستحقات والمطلوبات الأخرى تقيم بالقيم الحالية للمبالغ التي سيدفع لمواجهة الالتزام محسوباً على أساس معدل الفائدة الجاري المناسب الآن عملية الخصم غير مطلوبة للإلتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبلغ الإسمي للإلتزام والمبلغ المخصوم ليس هاماً.

٤ـ العقود المتعلقة بالإلتزامات والمطلوبات الأخرى القابلة للتحديد للمنشأة المملوكة بمقدار القيم الحالية للمبالغ التي سيتم انفاقها لمواجهة الإلتزام المحدد بأسعار الفائدة الحالية المناسبة

٥ـ مخصصات لإنهاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المملوكة المعترف بها تقيم على أساس القيمة الحالية والتي تمثل في المصروفات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسديد الالتزام بحسب المعيار الدولي رقم (37).

ويتوقف السعر على أسلوب الدفع الذي ستستخدمه الشركة الدامجة حيث أنه إذا:

① تم سداد الدين نقداً أو تعهدت الشركة الدامجة بسداد القيمة فإن السعر يكون اجمالي المبلغ المدفوع أو الذي تم التعهد به.

② إذا تم السداد عن طريق اصدار أسهم عادية فعندئذ يعبر عن السعر في شكل معدل للتبادل بين عدد الأسهم التي تصدرها الشركة الدامجة مقابل كل سهم من أسهم الشركة المندمجة ويستخرج هذا المعدل بموجب المعادلة التالية:

$$\text{معدل التبادل} = \frac{\text{عدد الأسهم الواجب اصدارها من قبل الشركة الدامجة}}{\text{عدد الأسهم الواجب مبادلتها من قبل الشركة المندمجة}}$$

٤) المخزون: بضاعة تامة الصنع والسلع التجارية ← سعر البيع
- تكاليف البيع
- هامش ربح معقول

بضاعة تحت الصنع ← سعر البيع
- تكاليف الإتمام
- تكاليف البيع
- هامش ربح معقول

المواد الخام ← بتكاليف الاستبدال الجارية.

٥) الأصول غير الملموسة بالقيم العادلة المحددة ب:
← المرجع إلى سعر نشط يعكس المبلغ الذي سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بناءً على أفضل المعلومات المتوافرة.

٦) تقيم صافي أصول أو التزامات منافع الموظفين لخطط المنافع المحددة ← بالقيمة الحالية للالتزام ناقصاً القيمة العادلة لأصول أي خطة

* حيث يتم الاعتراف بالأصل فقط إلى الحد الذي يحتمل فيه توفره للمشروع في صورة استردادات من الخطة أو تخفيض في المساهمات المستقبلية

ب - إذا لم يوجد هناك سعر نشط تقيم الأصول غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بناءً على أفضل المعلومات

ا - أصول أو التزامات منافع الموظفين لخطط المنافع المحددة بمقدار القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة ناقصاً القيمة العادلة لأصول أية خطة، على أنه يتم الاعتراف إلى الحد الذي يحتمل فيه توفره للمشروع

٧ - الأصول والالتزامات الضريبية: تقيم بمبلغ المنفعة الضريبية الناشئة عن الخسائر الضريبية أو الضرائب المستحقة بخصوص صافي الربح أو الخسارة والتي تحدد من وجهة نظر المنشأة المندمجة أو المجموعة الناتجة عن التملك

مثال: اتفق مساهمو شركة (الساحل) مع مساهمي شركة (الجبل) على أن تحصل شركة (الساحل) على جميع الأسهم العادية الخاصة بشركة (الجبل) وعددها (80000) سهماً مقابل مبلغ مقداره /72000000/ ل.س. وفي تاريخ الاتفاق كانت الأسهم العادية لشركة (الساحل) تتداول في السوق بسعر السهم /1300/ ل.س وقد وافق مساهمو شركة (الجبل) على استبدال الأسهم التي يحملونها مقابل حصولهم على /120000/ سهم عادي تصدرها شركة الجبل بسعر السهم /1200/ ل.س وفي هذه الحالة يكون معدل التبادل (1.5) سهم من شركة (الساحل) مقابل كل سهم من شركة (الجبل) ويحسب هذا المعدل على النحو التالي:

$$\text{معامل التبادل} = \frac{\text{عدد الأسهم الواجب إصدارها من قبل شركة الساحل}}{\text{عدد الأسهم الواجب مبادلتها من قبل شركة الجبل}}$$

1.5 = 80000/12000

وهذا معناه أن كل سهم سيتم مبادلته بسهم ونصف السهم (1.5) سهم.

المرحلة الثامنة: المساومة والتفاوض بين طرفي صفقة التوحيد:
في هذه المرحلة تبدأ عملية التفاوض والمساومة بين طرفي صفقة التوحيد بعد أن قام كل طرف بجمع المعلومات التي تساعده في تحديد أفضل سعر يقبل به، وعادة ما يشكل كل طرف فريقاً من المستشارين في الاقتصاد والمحاسبة.

المرحلة التاسعة: الاتفاق على دفع بدل التوحيد:
يتوجب في هذه المرحلة الاتفاق بين الطرفين على طريقة دفع مقابل عملاق (نقداً، أو بتبادل أسهم، أو بتقديم أصول أو بخليط منهما)

المرحلة العاشرة: إتمام إجراءات التوحيد
يتوجب في هذه المرحلة على الشركة المستثمرة البحث في وسائل تمويل صفقة التوحيد، والبدء بالإجراءات القانونية للتوحيد وقد تتطلب قوانين الشركات بعض الإجراءات واجبة الإتباع من قبل الشركات الراغبة في الاندماج في حالتي الاندماج.

القانوني من الاتحاد القانوني، ومن أهمها:

+ اتخاذ الشركة المندمجة قراراً بالاندماج يصدر عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة.

+ اتخاذ الشركة المندمجة قراراً بالموافقة على اتفاقية الدمج يجب أن تحدد فيها شروط وكيفية توزيع رأس المال في الشركة الدامجة أو الشركة الجديدة بعد الاندماج، ويصدر هذه الموافقة عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة المندمجة.

+ اتخاذ الشركة الدامجة قراراً بالاندماج وزيادة رأسمالها بقيمة الشركة المندمجة على الأقل يصدر عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي

+ اتخاذ الشركة الدامجة قراراً بالموافقة على اتفاقية الدمج التي يجب أن تحدد فيها شروط الاندماج وكيفية توزيع رأس المال في الشركة الدامجة ويصدر هذه الموافقة عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة

+ تقديم طلب التصديق على النظام الأساسي للشركة الجديدة أو على النظام الأساسي للشركة الدامجة بعد تعديله تبعاً للدمج إلى الوزارة وفق الإجراءات والقواعد المنصوص عليها في هذا القانون

+ تقدر قيمة الشركة المندمجة، استناداً لتقرير الجهة التي قامت بتقييمها، حصة عينية في الشركة الناتجة عن الاندماج وتخضع لأحكام الحصص أو الأسهم العينية

+ تقدر الشركة المساهمة المندمجة المدرجة أسهمها في الأسواق المالية قبل تقديم التقرير لتقديرها فيعتمد إذا تم الدمج وفقاً لسعر السهم في هذه الأسواق. ولا تخضع في هذه الحالة أسهم الشركة الدامجة أو أسهم الشركة الناتجة عن الدمج التي تم إصدارها بقيمة الشركة المندمجة لأحكام الأسهم العينية

كما لا يحق لدائني هذه الشركة الاعتراض على قرار الدمج أو إقامة الدعوى

كما لا تخضع أسهم الشركة المساهمة الناتجة عن الدمج في هذه الحالة إلى الحظر على تداول أسهم المؤسسين بالنسبة للشركات المندمجة المؤسسة.

كما أوجب القانون ضرورة الإعلان عن الاندماج في صحيفتين يوميتين ولمرتين على الأقل وخاصة عندما تكون الشركة الدامجة أو الشركة الجديدة الناتجة عن الدمج ذات شكل قانوني يختلف عن تلك التي للشركات المندمجة، ويرفعون

هذا الإيضاح بدلالة اللائحة التنفيذية وفقاً لتقرير محاسبي الشركة أو مفتشي حسابات حسابات ... العام بأن القانون المذكور لم يتطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالتوحيد في حال السيطرة.

رابعاً: المحاسبة عن توحيد الأعمال:

١- مقدمة: توجد طريقتان لمعالجة عملية التوحيد هما:

① طريقة الاستملاك و ② طريقة توحيد المصالح

قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بمنع تطبيق طريقة توحيد المصالح كلية وكذلك كندا واستراليا

إن هذا الموقف من جانب مجلس معايير المحاسبة المالية على الرغم من أنه كان ضرورياً لمواجهة شيوع استغلال طريقة توحيد المصالح وتطبيقها للتأثير على نتائج العمليات، فإن استبعاد هذه الطريقة لا يعبر عن عدم ملاءمتها في الحالات التي تمثل فيها عملية التوحيد عملية توحيد مصالح حقيقية.

هذا الوضع حث مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على إصدار معيار جديد يحل محل المعيار الدولي رقم (22) وهو المعيار الدولي رقم (3) حيث حدد هذا المعيار على وجه الخصوص أنه ينبغي المحاسبة عن كافة العمليات لتوحيد الأعمال من خلال أسلوب الاستملاك فقط.

٢- طريقة الاستملاك للمحاسبة عن توحيد الأعمال:

تنظر طريقة الاستملاك إلى توحيد الأعمال من منظور المنشأة موضوع التوحيد التي يتم تحديدها على أنها المنشأة المشترية ① وتشتري المنشأة المشترية صافي الأصول وتعترف بالأصول المشتراة والالتزامات الطارئة المضمونة بما في ذلك تلك التي لم تعترف بها سابقاً الشركة المشتراة، ② ولا يتأثر قياس أصول والتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة.

③ ولا يتأثر أي أصول أو التزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها ليست موضوع المعاملة.

وتتضمن تطبيق هذه الطريقة الخطوات التالية:

أولاً: تحديد المنشأة المشترية وتاريخ الاستحواذ.

- المنشأة المشترية هي تلك المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع التوحيد، وهناك مؤشرات تدل على وجود حالة مثل:

هام: إذا كانت القيمة العادلة لواحدة من المنشآت موضوع التوحيد أكبر بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى موضوع التوحيد

ومن هنا فإن المنشأة ذات القيمة الأكبر هي المنشأة المشترية

- إذا تم تنفيذ توحيد الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية العادلة ذات حقوق التصويت مقابل نقدية أو أصول أخرى فمن المحتمل أن تكون المنشأة التي تتنازل عن النقدية أو الأصول الأخرى هي المنشأة المشترية

- إذا نتج عن توحيد الأعمال إدارة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع التوحيد قادرة على السيطرة على اختيار فريق الإدارة للمنشأة الدامجة الناتجة فمن المحتمل أن المنشأة قادرة على السيطرة بتلك الطريقة هي المنشأة المشترية.

- إذا تمت عملية توحيد الأعمال من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، فتكون المنشأة التي تصدر حصص حقوق الملكية هي عادة المنشأة المشترية

- في حال تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ عملية توحيد الأعمال ينبغي تحديد واحدة من المنشآت موضوع التوحيد التي كانت قائمة قبل التوحيد على أن المنشأة المشترية على أساس الأدلة المتوافرة.

- وعلى نحو مماثل الأعمال على أكثر من منشأتين ينبغي يجب تحديد واحدة من المنشآت موضوع التوحيد التي كانت قائمة قبل التوحيد على أنها المنشأة المشترية على أساس الأدلة المتوافرة، أي أن المنشآت موضوع التوحيد هي التي بدأت عملية التوحيد، وما إذا تجاوزت الأصول أو الإيرادات الواحدة من المنشآت موضوع التوحيد إلى حد كبير أصول أو إيرادات المنشآت الأخرى.

- وينبغي على المنشأة المشتراة أن تحدد ① تاريخ الاستحواذ وهو تاريخ امتلاكها السيطرة على المنشأة المشتراة وهذا التاريخ يمثل التاريخ الذي تقوم به المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي والاستحواذ الأصول وضمان التزامات المنشأة بشكل قانوني

ثانياً: قياس تكلفة توحيد الأعمال ③

1. المبالغ النقدية المدفوعة من الشركة الدامجة إلى مساهمي الشركة المندمجة أو بالقيمة العادلة لأية أصول تستخدمها الشركة الدامجة في سبيل شراء الشركة الأخرى، وفي ② حالة تحويل عملية التوحيد كلياً أو جزئياً عن طريق إصدار أسهم فإن القيمة السوقية لهذه الأسهم تستخدم لاحتساب تكلفة الاستثمار

وهذه القيمة السوقية تتمثل في القيمة الاسمية للأسهم والتي يطلق عليها رأس المال الأسهم والزيادة عن القيمة الاسمية تقدر علاوة إصدار أو رأس مال إضافي

ويمكن أن تتعهد الشركة الدامجة بالتزامات ستدفع في المستقبل وقد تحدد بعض تلك القيم بالاتفاق بين أطراف عملية التوحيد

2. تكاليف تنفيذ عملية التوحيد هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المشترية لتفعيل توحيد الأعمال وتشمل تلك التكاليف الرسوم القانونية والمحاسبية وأتعاب الاستشارات ورسوم التقييم والأتعاب المهنية أو الاستشارية والتكاليف الإدارية العامة بما فيها تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستحواذ ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية لحقوق الملكية إذ تقوم المنشأة المشترية بالمحاسبة عن هذه التكاليف كمصاريف في الفترات التي تم تحمل التكاليف واستلام الخدمات فيها أي مصاريف جارية باستثناء المصاريف المتعلقة بإصدار الأوراق المالية لحقوق الملكية فيتم الاعتراف بها في علاوة الإصدار (تخصم من علاوة الإصدار)

3. التكاليف المشروطة أو الالتزامات المحتملة: تتمثل في المدفوعات الإضافية التي قد تتعهد الشركة الدامجة بدفعها أو الأسهم التي قد تصدرها الشركة الدامجة مستقبلاً وفاءً لالتزامات محتملة ترتبط بوقوع أحداث معينة في المستقبل.
ومثال ذلك تحقيق مستوى معين من الأرباح في المستقبل أو انخفاض الأسعار السوقية للأسهم المصدرة لإتمام التوحيد إلى مستوى معين وتقسم هذه التكاليف إلى نوعين:

أ. تكاليف مشروطة قابلة للتحديد في تاريخ اتمام التوحيد.

أي أنها تضاف إلى التكلفة (وليس عليها مثال)

ب. تكاليف مشروطة غير قابلة للتحديد بتاريخ اتمام التوحيد:

لا تعد هذه التكاليف جزءاً من التكلفة إلا عندما يتأكد الإلتزام ويسدد نقداً أو يصدر مقابله أوراق مالية أو تجارية.

غير أنه توحيد الأعمال قد ينطوي على أكثر من معاملة تبادل واحدة وعندما يحدث ذلك تكون تكلفة الاستملاك (التوحيد) هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة ويكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل بينما يكون تاريخ التوحيد بالاستملاك هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة.

حالات خاصة: [1] في حال تأجيل تسوية تكلفة التوحيد (الاستملاك) أو بعضها فإنه يجب تحديد القيمة العادلة لذلك العنصر المؤجل بخصم المبالغ واجبة الدفع إلى قيمتها الحالية في تاريخ التبادل مع الأخذ بالحسبان أي علاوة أو خصم من الممكن تكبده في التسوية.

[2] لا تعد الخسائر الإضافية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة التوحيد التزامات متكبدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وبالتالي لا يتم تضمينها كجزء من تكلفة عملية التوحيد.

[3] كما تعد تكاليف ترتيب وإصدار الإلتزامات المالية جزءاً لا يتجزأ من معاملة إصدار الإلتزام، عندما يتم إصدار الإلتزامات لتنفيذ توحيد الأعمال وبالتالي فهي لا تنسب مباشرة إلى التوحيد، أي لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة توحيد الأعمال.

ثالثاً: توزيع تكلفة التوحيد على صافي الأصول المشتراة:

ينبغي على المنشأة المشترية بتاريخ التوحيد إجراء توزيع لتكلفة التوحيد عن طريق الاعتراف بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، والتزاماتها، والتزامات الطارئة بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ ويتم الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات إذا حققت مجموعة من المعايير بذلك التاريخ وهذه المعايير هي:

- في حالة وجود أصل عدا عن الأصل غير الملموس، فمن المحتمل أن تتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.
- في حالة وجود أصل غير ملموس أو التزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية

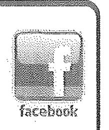
ملاحظات هامة:

1) إذا كانت تكلفة الشراء أكبر من حصة الشركة المشترية من صافي الأصول بالقيم العادلة فيكون ذلك الفرق شهرة يتم الاعتراف بها من قبل الشركة المشترية ويتم قياسها بسعر تكلفتها كونها تمثل زيادة تكلفة التوحيد عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول.

وتمثل هذه الشهرة المشتراة على أنها دفعة تقدمها المنشأة المشترية توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي.

وبعد الاعتراف المبدئي ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشتراة في توحيد الأعمال بسعر التكلفة مطروحاً منه أية خسائر انخفاض قيمة تراكمية وهذا يعني أنه لا يجوز إطفاء الشهرة المشتراة في توحيد الأعمال وبدلاً من ذلك ينبغي على الشركة المشترية أن تختبرها فيما يخص انخفاض القيمة سنوياً أو بشكل متكرر إذا تمت أحداث وتغيرات في الظروف إلى امكانية انخفاض القيمة.

2) وإذا كانت تكلفة الشراء (التوحيد) أقل من حصة الشركة المشترية في صافي الأصول بالقيمة العادلة ينبغي على الشركة المشترية القيام بما يلي:



أ- إعادة النظر في تقييم الأصول القابلة للتحديد وقياسها والالتزامات للمنشأة المشتراة وقياس تكلفة التوحيد.

ب- الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأي زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.
حيث يمكن أن يشتمل الربح المعترف به على واحد أو أكثر من العناصر التالية:

1- الأخطاء في قياس القيمة العادلة إما لتكلفة التوحيد، أو للأصول القابلة للتحديد أو الالتزامات للمنشأة المشتراة

2- المتطلب في معيار محاسبي قياس صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة

المثال: تقتضي الإرشادات الواردة في الملحق (ب) من المعيار الدولي رقم (3) والتي سبق ذكرها في الوحدة السابقة بشأن تحديد القيم العادلة أن يكون المبلغ المعين للأصول والالتزامات الضريبية غير مخصوم

3- الشراء بأسعار منخفضة

إذا تمت عملية التوحيد على مراحل يجب التعامل مع كل معاملة تبادل بشكل منفصل من قبل المنشأة المشترية.

إن القيم العادلة لصافي الأصول للمنشأة المشتراة قد تكون مختلفة في كل معاملة تبادل وذلك بسبب ما يلي:

يتم نظرياً إعادة بيان الأصول القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل لتحديد مبلغ أية شهرة مرتبطة

متطلبات طريقة الاستملاك (1): ينبغي على المنشأة المشترية أن تعترف بالأصول والخصوم بقيمها العادلة في تاريخ التوحيد ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بحصص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشترية هو إعادة تقييم ويجب محاسبته على ذلك.

(2) كما تقتضي هذه الطريقة أن تتضمن بيان الدخل للمنشأة المشترية أرباح المنشأة المشتراة وخسائرها بعد تاريخ التوحيد من خلال تضمين دخل ومصاريف المنشأة المشتراة على أساس تكلفة التوحيد للمنشأة المشترية

③ إذا تمت عملية التوحيد خلال العام فإن إيرادات و مصاريف الشركة المشتراة خلال الفترة من بداية العام و لغاية تاريخ التوحيد لا يتم نقلها لحسابات الشركة المشترية وكذلك الأرباح المحتجزة العائدة للشركة المشتراة.

④ و أهم ما يعاب على هذه الطريقة عدم التجانس في تقييم الأصول و الإلتزامات حيث يتم تقييم أصول و التزامات المنشأة المشتراة بالقيم العادلة، بينما تبقى أصول و التزامات المنشأة المشترية بقيمتها الدفترية

ج- متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية: (مهم)

ينبغي على الشركة المشترية الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات التالية:

① : يجب الإفصاح عن أسماء و أوصاف المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الشراء و نسبة أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت المشتراة.

② : تكلفة التوحيد وعناصرها و عندما يتم إصدار أدوات الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من التكلفة عندها يجب الإفصاح عما يلي:

- عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها

- القيمة العادلة لتلك الأدوات و أساس تحديد تلك القيمة العادلة.

و إذا لم يكن هناك سعر منشور للأدوات في تاريخ التبادل فإنه ينبغي الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة

لذا فإنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأسباب وراء عدم استخدام السعر المنشور، و الأسلوب و الافتراضات المهمة المستخدمة في تحديد قيمة أدوات حقوق الملكية، و المبلغ الإجمالي للفرق بين القيمة المنسوبة لأدوات حقوق الملكية و سعرها المنشور.

كما ينبغي أن تفصح الشركة المشترية عن الأمور التالية:

(1- تفاصيل أية عمليات قررت المنشأة التخلص منها

(2- المبالغ المعترف بها بتاريخ التوحيد لكل صنف من أصول المنشأة المشتراة و التزاماتها و ما لم يكن الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل صنف من الأصناف المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مباشرة قبل التوحيد و إذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي فإنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة مع ذكر السبب إلى جانب ذلك.

٣ـ مبلغ أي زيادة معترف به في الربح والخسارة إذا كانت الصفقة أقل من صافي الأصول بالقيمة العادلة

٤ـ وصف للعوامل التي أسهمت في الصفقة التي تؤدي إلى الإعتراف وصف لكل أصل غير ملموس لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية

٥ـ مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة منذ تاريخ التوحيد المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشترية للفترة ما لم يكن الإفصاح غير عملي

كما يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التالية ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي:

أ. إيراد المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ التوحيد لكافة عمليات التوحيد للأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة

ب ـ عمليات توحيد الأعمال التي يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية قبل التصريح بإصدار البيانات المالية وبشكل عام ينبغي على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للأرباح والخسائر، وتصحيح الأخطاء والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية التي ترتبط بعمليات توحيد الأعمال التي تم تنفيذها في الفترات الحالية والسابقة وكذلك تقييم التغييرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة وذلك عن طريق الإفصاح عما يلي:

١ـ المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة

٢ـ الشهرة الاضافية المعترف بها خلال الفترة ماعدا الشهرة المشمولة على أنها محتفظ بها برسم البيع

٣ـ التعديلات الناتجة عن الإعتراف اللاحق بأصول الضريبة المؤجلة.

٤ـ خسائر انخفاض القيمة المعترف بها.

٥ـ صافي فروق التبادل الناشئة خلال الفترة

٦ـ أية تغييرات أخرى في المبلغ المسجل

٧ـ المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في نهاية الفترة

وهيك بنكون نهينا الفصل الأول بالكتاب ..... صحيح كانت المحاضرة طويلة بس الدكتور باسل قال أنو هاد الفصل كتير هام وفي (١٠) علامات نظري بالامتحان متضمنة من هالفصل .....

* وأشار الدكتور أنو هاد الفصل (الأول) مطلوب منا بالكامل سواء يلي شرحه بالمحاضرة ويلي ماشرحوا ... لهيك حاولنا بالمحاضرة الأولى الجمع بين شرح الدكتور وأهم فقرات الفصل .....

* ابتداءً من المحاضرة القادمة المادة بتصير أحلى بكتير وأسهل للفهم بناءً على حكي الدكتور لأنه قال صح بجي المحاضرة أعطانا كم كبير بس قال مشان نرتاح بعدين.

..... نهاية المحاضرة الأولى

Fourth

المحاضرة الثانية

في محاضرة اليوم سيبدأ التطبيق العملي ولكن قبل البدء أعطى الدكتور خطة (سترافقنا في دراستنا لهذا المقرر) وتتألف من هذه المراحل:

أولاً: علينا تحديد تاريخ التملك (هل هو ١/١ أو في خلال العام) لإثبات عملية التملك

في ١/١: ← ليس لدينا سوى بنود الميزانية أي لا يوجد إيرادات ولا مصاريف

خلال العام ← بدل الميزانية سيكون لدينا ميزان مراجعة في تاريخ التملك سيتم اثبات ما تم شراؤه

ثانياً: يجب تحديد تاريخ التملك ← ليس لدينا أي خطوات في حالتي:
آ- الإندماج
ب- الإتحاد القانوني
أما في حالة السيطرة هنا نقطة البداية

← وسيكون لدينا خطوات لاحقة
ويمكن تثبيت ما شرحناه بالخط الزمني الآتي:

الإندماج والاتحاد
يمكن اعداد القوائم الموحدة في ١/١
١٢/٣١ ←
تاريخ التملك
القوائم الموحدة في ١٢/٣١
نهاية العام الأول للتوحيد
السيطرة

ملاحظة: في حالة السيطرة القوائم المالية الموحدة لا يتم اعدادها في لحظة التملك، وتتم خارج الدفاتر.

اليوم سنبدأ بدراسة حالة الاندماج والإتحاد .

المعالجات المحاسبية تختص بثلاثة جوانب هي :

- الاجراءات المحاسبية الخاصة باثبات عملية الإندماج القانوني أو الإتحاد القانوني أو السيطرة
- تكييف ومعالجة النفقات الخاصة بإتمام عملية التوحيد في جميع أشكال التوحيد
- اعداد القوائم المالية عن السنة المالية التي تمت خلالها عملية التوحيد

ملاحظة : إن المعالجات المحاسبية بالنسبة لإعداد القوائم المالية وإن كانت تقتصر على السنة المالية التي تمت خلالها عملية الإندماج القانوني أو الإتحاد ، فإن تلك المعالجات المحاسبية في حالة السيطرة لا تقتصر على السنة المالية التي تمت خلالها السيطرة وإنما تختص أيضاً بالسنوات المالية التالية ما دامت السيطرة قائمة .

- حيث أن إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة

أولاً : المعالجة المحاسبية للإندماج القانوني باستخدام طريقة الاستملاك :

الإندماج القانوني يقتضي قيام شركة ما (الشركة الدامجة) بشراء صافي أصول شركة أخرى (المندمجة) الأمر الذي يؤدي إلى انتقال أصول الشركة المندمجة والتزاماتها إلى الشركة الدامجة وبالتالي تصفية الشركة المندمجة وفقاً لطريقة الاستملاك

- يتم اثبات تكلفة الشراء بدفاتر الشركة الدامجة .
- يتم معالجة نفقات الإندماج القانوني
- يتم تسجيل أصول الشركة والتزاماتها المندمجة بدفاتر الشركة الدامجة في تاريخ الاستملاك وفقاً للقيم العادلة .
- في حالة زيادة تكلفة الإستملاك عن صافي الأصول بالقيم العادلة يتم تسجيل الزيادة باعتبارها شهرة موجبة .
- في حالة نقص تكلفة الإستملاك عن صافي الأصول بالقيم العادلة يتم الإعتراف بهذا النقص كربح

- يتم تضمين الإيرادات والمصاريف المحققة للشركة المندمجة في قائمة الدخل للشركة الدامجة عن السنة المالية التي تم خلالها الإندماج القانوني اعتباراً من تاريخ الاستملاك.

ملاحظات الدكتور: - تكلفة التملك (أي عملية شراء لها تكلفة) تدفع بأحد الأساليب:
1- نقداً
2- رأس مال أسهم.
3- رأس مال اضافي أو علاوة

أما بالنسبة للتكاليف: - اذا كان هناك تكاليف مترتبة مستقبلاً فقط تضاف إذا قدرت في لحظة التملك (وهذه الحالة لا توجد في كتابنا)
- المباشرة وغير المباشرة لا ترسمل وانما تعتبر مصاريف جارية.

القيود: 1- قيد اثبات تكلفة التملك في الإتحاد والاندماج
××× من ح/ الإستثمار في شركة ح
إلى مذكورين
حسب طريقة الدفع
××× ح/ نقدية
××× ح/ رأس المال
××× ح/ رأس مال اضافي

- اثبات الاستثمار
في حالة الاتحاد القانوني: يسجل هذا القيد مرتين لأن الشركة (ص) اشترت شركتين (س) و(ع)

س ← ص
ع
مرة شو دفعت لـ س

و

س
ع ← ص
مرة شو دفعت لـ ع

٢- قيد تخصيص الاستثمار:

٢٢٩ من ح/ الموجودات
إلى مذكورين
٢٢٢ ح/ استثمار في الشركة ع
٢٢٧ ح/ المطاليب ← بالقيمة العادلة

إذا كان ما دفعناه أكبر أي هناك شهرة مثلاً:
من مذكورين
١٦٠ ح/ موجودات
٢٠ ح/ شهرة
إلى مذكورين
٩٠ ح/ استثمار
١٠٠ ح/ مطاليب

إذا كان ما دفعناه أصغر من قيمة الشركة:
← إذاً يوجد أرباح تملك (اندماج)
١٦٠ من ح/ موجودات
إلى مذكورين
٩٠ ح/ استثمار
٦٠ ح/ مطاليب
١٠ ح/ أرباح تملك

وعند عملية النظر بالقيم العادلة لربما لا تسوى قبل التقسيم ويكون لدينا الحالات:

تسوى أقل وعندها لم يعد هناك شهرة

أو فعلاً هي أصغر وعندها

نعترف بربح عملية شراء (تملك) وحسب الكتاب لا نوزع هذا الربح وإنما نعترف به كاملاً

أو

نأخذ بنود الأصول ونخفضها بنسبة تتناسب حسب الشهرة بشكل قسري

(ملاحظة: المدينون لا تخفض مثلاً وإنما التخفيض للأصول الثابتة)

ثانياً: المعالجة المحاسبية للإندماج القانوني خلال السنة المالية:
عرضنا في الفقرة السابقة الحالات المختلفة للإندماج القانوني والذي يتم في بداية العام حيث لا يكون لدى أي من الشركتين (الدامجة والمندمجة) مصاريف وإيرادات أما إذا تمت عملية الإندماج القانوني خلال السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركتين مصاريف وإيرادات عن الفترة الممتدة من بداية السنة المالية ولغاية تاريخ الإندماج ووفقاً لطريقة الإستملاك لا تعترف الشركة الدامجة بالمصاريف والإيرادات عن الفترة قبل تاريخ الإندماج فقط بالمصاريف والإيرادات التي تتحقق اعتباراً من تاريخ الإندماج

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للإتحاد القانوني باستخدام طريقة الاستملاك:
تمثل عملية الإتحاد اتحاد شركتين في شركة جديدة مما يؤدي إلى تصفية الشركتين وانتقال أصولها وخصومها إلى دفاتر الشركة الجديدة، لا تختلف المعالجة المحاسبية للاتحاد عن الإندماج القانوني ماعدا أنه في حالة الإتحاد توجد شركة جديدة تقوم بإثبات الأصول والخصوم والعائدة للشركتين بالقيم العادلة وفقاً لطريقة الإستملاك

رابعاً: المعالجة المحاسبية للسيطرة باستخدام طريقة الاستملاك:
في حالة السيطرة تقوم إحدى الشركات (الشركة القابضة) باستملاك كل أو غالبية الأسهم العادية في شركة أخرى (تابعة) مقابل اصدار عدد من أسهم رأسمالها أو مقابل نقدية أو خليط من الاثنين، على أن تبقى كل من الشركتين محتفظة بكيانها القانوني المستقل، وتجدر الاشارة إلى أن الشركة القابضة قد تحقق السيطرة على الكثير من الشركات التابعة بطريقة غير مباشرة وذلك بأن تمتلك مثلاً الشركة القابضة (ص) غالبية الأسهم العادية في الشركة التابعة (ت) فيما تمتلك الشركة (ت) غالبية الأسهم العادية في الشركة (س).
فإن سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة تتطلب تملك أكثر من (50%) من الأسهم ذات حق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة
إلا أن امتلاك أكثر من 50% من الأسهم ذات حق التصويت في الشركة التابعة قد لا يكفل للشركة القابضة السيطرة الفعلية

في بعض الحالات كما في حالة الشركة التابعة وتكون خاضعة لسيطرة الدولة الأجنبية، فإن الشركة الأم قد تفقد السيطرة على شركة تابعة على الرغم من أنها لا تمتلك مباشرة أكثر من 50% من الأسهم ذات حق التصويت كما أنه قد تكون السيطرة تدريجية.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية بالنسبة إلى هذا الشكل من التوحيد وفقاً لطريقة الاستملاك عن حالتي التوحيد بالاندماج القانوني والاتحاد باستثناء:

1) أن حساب الاستثمار بدفاتر الشركة المشترية (المستثمرة) أي القابضة لا يلغى وإنما يبقى مفتوحاً ورصيده يظهر بدفاتر الشركة القابضة.

2) كما أنه لا يتم إجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.

3) وبناءً على ذلك تقوم كل من الشركة القابضة والشركة التابعة كل فترة مالية بإعداد قوائم مالية مستقلة ثم يتم بعد ذلك توحيد هذه القوائم سواء بتاريخ التوحيد أو بنهاية الفترات ما يسمى بالقوائم المالية الموحدة.

ملاحظات: 1) لا يتم إثبات قيد لانتقال الأصول والالتزامات نظراً لأن عملية التوحيد تمت عن طريق السيطرة.

2) تجدر الإشارة إلى أنه وعلى الرغم من عدم تسجيل القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة وعدم تسجيل الشهرة فإن كلاً من تلك القيم العادلة والشهرة يتم أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

4-1) المعالجة المحاسبية للسيطرة في حال تملك الشركة القابضة لأقل من 100%:

في حالة تملك الشركة القابضة لأقل من 100% من صافي أصول الشركة التابعة فإن المعالجة المحاسبية لعملية التوحيد تبقى دون تغير مع اختلاف في تكلفة التملك.

4-2 المعالجة المحاسبية للسيطرة خلال السنة المالية:

تاريخ استثمار القابضة في صافي أصول التابعة يقع في بداية السنة المالية للشركة التابعة، وقد يحصل الاستثمار في أي تاريخ خلال الفترة المالية، وإذا تمت عملية السيطرة خلال السنة المالية فيظهر في حسابات المراجعة للشركتين مصاريف وإيرادات عن الفترة الممتدة من بداية السنة المالية ولغاية تاريخ التوحيد.

ووفقاً لطريقة الاستملاك تنشأ المشكلتان التاليتان:

1- مشكلة كيفية معالجة ربح التابعة منذ بداية الفترة المالية وحتى تاريخ الاستثمار (دخل ما قبل الاستملاك) وهذا الربح يعد من حق الشركة التابعة فقط، ولتحديد شهرة المحل أو عدم وجودها يتم مقارنة تكلفة الاستملاك مع صافي الأصول بالقيم العادلة بذلك التاريخ وهل هذا الربح ولا يدخل في احتساب صافي الدخل الموحد، أي أن صافي الدخل الموحد يتضمن دخل القابضة من عملياتها الخاصة مضافاً إليه حقها في دخل التابعة منذ تاريخ الاستثمار في صافي أصولها وحتى نهاية الفترة.

2- مشكلة كيفية معالجة توزيعات أرباح التابعة المعلن عنها خلال الفترة التي تبدأ

هذه المشكلات لها معالجة خاصة سيتم توضيحها

4-3 المعالجة المحاسبية للسيطرة التدريجية:

السيطرة على الشركة التابعة عن طريق الاستثمار بشكل تدريجي على مدار أكثر من فترة مالية واحدة

أن تكلفة التوحيد هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة، ويكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل بينما يكون تاريخ السيطرة بالاستملاك هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة. حيث تقوم الشركة المشترية باستخدام تكلفة المعاملة ومعلومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل لكا ينبغي أن تعترف المنشأة المشترية بالأصول والخصوم بقيمها العادلة في تاريخ التوحيد، وأي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بحصص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشترية هو إعادة تقييم. (مثال 2 ص76):

مثال: بتاريخ 1/1/2009 اندمجت شركة الساحل مع شركة الجبل وتم تصفية شركة الجبل وذلك مقابل ما يلي: إصدار (2000) سهم من أسهم شركة الساحل ذات القيمة الاسمية (400) ل.س القيمة السوقية (500) ودفع مبلغ 375000 نقداً وقد بلغت مصاريف التوحيد (225000) دفعت نقداً موزعة على النحو التالي:

مصاريف العقد:	25000	مصاريف إصدار الأسهم	100000
أتعاب مراجعة	50000	رسوم قانونية	50000



وتم بتضمين التوحيد أي تكاليف مشروطة وقد كانت ميزانية شركة الساحل وشركة الجبل بتاريخ التوحيد كما يلي :

البيان	الساحل	الجبل	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	1250000	800000	800.000
مخزون	1500000	687500	750.000
زبائن	750000	62500	562500
معدات	500000	250000	375000
مباني	2000000	625000	750000
اجمالي الأصول	6000000	2987500	3237500
رأس مال الأسهم	2500000	1250000	—
رأس مال اضافي	2000000	500000	—
أرباح محتجزة	750000	362500	—
دائنون	75000	875000	875000
	6000000	2987500	

والمطلوب : ١- اثبات التوحيد وفقاً لطريقة الإستملاك

٢- اجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.

٣- اعداد ميزانية شركة الساحل بعد التوحيد.

الحل : العلاوة (١٠٠)

[1] - تكلفة التملك : نقداً ٢٧٥٠٠٠

رأس المال ٢٠٠٠ × ٤٠٠ = ٨٠٠٠٠٠

رأس مال اضافي ٢٠٠٠ × ١٠٠ = ٢٠٠٠٠٠

المجموع ١٢٧٥٠٠٠

مصاريف الإصدار تخفض من رأس المال الإضافي إن وجد وإلا نعتبرها مصاريف مستحقة

القيود:

1) 1275000 من ح/ الاستثمار

إلى المذكورين

800000 ح/ رأس مال الأسهم

200000 ح/ رأس المال الإضافي

275000 ح/ الصندوق

---

2) من مذكورين

125000 ح/ مصاريف مباشرة للاندماج

100000 ح/ مصاريف إصدار الأسهم

225000 إلى ح/ النقدية

125000 من ح/ أرباح محتجزة

125000 إلى ح/ المصاريف المباشرة للاندماج

100000 من ح/ رأس المال الإضافي

100000 إلى ح/ مصاريف الإصدار

---

3) من مذكورين

800000 ح/ النقدية

750000 ح/ المخزون

562500 ح/ الزبائن

375000 ح/ معدات

750000 ح/ مباني

إلى مذكورين

1375000 ح/ الاستثمار

875000 إلى ح/ دائنين

987500 إلى ح/ أرباح الاندماج

ميزانية شركة الساحل بعد الاندماج

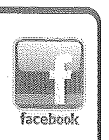
الأصول	الخصوم وحقوق الملكية
١٤٥٠٠٠ نقدية	٣٣٠٠٠٠ رأس مال أسهم
٢٢٥٠٠٠ مخزون	٢١٠٠٠٠ رأس مال اضافي
١٣١٢٥٠ زبائن	٦٢٥٠٠ الأرباح المحتجزة
٨٧٥٠٠ معدات	٩٨٧٥٠ أرباح الاندماج
٢٧٥٠٠٠ مباني	١٦٢٥٠٠ دائنون

ملاحظة: يمكن أن يعطينا الدكتور بدل القيم العادلة للأصول مقدار الفرق عن القيم الدفترية ونحن نقوم بتعديل القيم الدفترية للوصول إلى القيم العادلة

توضيح أرقام الميزانية

1. النقدية = ٨٠٠٠٠ + ١٢٥٠٠٠ − (٢٧٥٠٠٠ + ٢٢٥٠٠٠)
   = ١٤٥٠٠٠
2. رأس مال الأسهم = ٢٥٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ = ٣٣٠٠٠٠
3. رأس مال إضافي = ٢٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ − ١٠٠٠٠ = ٢١٠٠٠٠
4. الأرباح المحتجزة = ٧٥٠٠٠ − ١٢٥٠٠ = ٦٢٥٠٠

نهاية المحاضرة الثالثة



Fourth

السلام عليكم

قام الدكتور بحل المثال رقم 1 ورقم 4 ص 75

السؤال الأول

بتاريخ 1/1/2009 اتحدت الشركة س مع الشركة ص تحت اسم شركة السلام. هذا وقد دفعت شركة السلام مبلغ 300000 نقداً مقابل صافي أصول الشركة س ومبلغ 200000 مقابل صافي أصول الشركة ص. وكانت ميزانيتا الشركتين بذلك التاريخ كما يلي.

البيان	س	ص
نقدية	150000	100000
زبائن	500000	200000
مخزون	1000000	700000
استثمارات مالية	120000	-
مباني	1100000	1500000
مجموع الأصول	4220000	3400000
رأس مال الأسهم	3000000	2000000
أرباح محتجزة	70000	400000
دائنون	500000	400000
أ. دفع	650000	600000
إجمالي	4220000	3400000

المطلوب ١. تحديد تكلفة التوحيد لكل شركة بدفاتر شركة السلام

٢. إثبات الشراء وفقاً لطريقة الاستملاك

٣. إجراء قيود التخصيص ٤. إعداد ميزانية شركة السلام

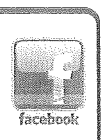
١- إثبات استثمار شركة السلام للشركة س و ص
500.0000 من ح/ رأس مال شركة السلام
إلى ح/ النقدية

٢- من المذكورين
1500000 من ح/ النقدية
500.000 من ح/ الزبائن
1000000 من ح/ المخزون
120000 من ح/ استثمارات مالية
110000 من ح/ مباني

إلى المذكورين
3000000 إلى ح/ استثمار في الشركة س
500000 إلى ح/ دائنون
650000 إلى ح/ م. دفع
70000 إلى ح/ أرباح اندماج
تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

٣- من المذكورين
1000000 من ح/ النقدية
200000 من ح/ زبائن
700.000 من ح/ المخزون
1500.000 من ح/ مباني

إلى المذكورين
2000000 إلى ح/ استثمار في الشركة ص
400.000 إلى ح/ دائنون
600000 إلى ح/ م. دفع
400000 إلى ح/ م. اندماج
تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم



الميزانية بعد السيطرة

نقدية	2500000	5000000	رأس مال الأسهم
زبائن	700000	470000	أرباح محتجزة
مخزون	1700000	900000	دائنون
استثمارات مالية	120000	1250000	م دفع
مباني	2600000		
	7620000	7620000	

مراجعة

كما يوجد قيد إثبات الاستثمار

3000000 من ح/ الاستثمار في الشركة س
3000000 إلى ح/ النقدية

2000000 من ح/ الاستثمار في الشركة ص
2000000 إلى ح/ النقدية

الأرقام في الميزانية ناتجة عن جمع البنود في «س» و ص أخذناها من الميزانيتين الواردتين

السؤال الرابع ص 77

بتاريخ 2009/4/1 اشترت الشركة س كامل صافي أصول شركة ص وذلك مقابل دفع مبلغ 100000 نقداً وكان ميزان المراجعة للشركتين قبل الشراء مباشرةً

البيان	س	ص قيم دفترية	ص قيم عادلة
نقدية	300000	20000	20000
زبائن	600000	40000	40000
مخزون	450000	30000	340000
آلات ومعدات	120000	8000	10000
مصاريف	200000	20000	—
	1670000	118000	11000

دائنون	250000	15000	15000
رأس مال الأسهم	600000	40000	-
رأس مال إضافي	300000	20000	-
أرباح محتجزة	200000	20000	-
إيرادات	320000	23000	
	1670000	118000	

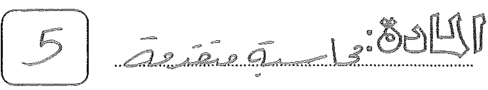
والمطلوب: 1- تحديد تكلفة الشراء
2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الشركة س
3- إعداد القوائم المالية بعد الاندماج مباشرة

الحل

100000 من ح/ الاستثمار
  100000 إلى ح/ النقدية
تكلفة الاستثمار في الشركة ص

من المذكورين
20000 من ح/ النقدية
40000 من ح/ زبائن
40000 من ح/ المخزون
10000 من ح/ الآلات
5000 من ح/ شهرة

إلى المذكورين
  15000 إلى ح/ دائنون
  100000 إلى ح/ الاستثمار في الشركة ص
إثبات الأصول المنقولة للشركة س



الميزانية

22000 النقدية	640000 رأس مال الأسهم
640000 الزبائن	320000 رأس مال إضافي
490000 مخزون	320000 أرباح محتجزة
130000 آلات ومعدات	265000 دائنون
5000 شهرة	
1485000	1485000

كيفية حساب الشهرة

يتم حساب شهرة المحل بطريقتين ← الطريقة المباشرة ← الطريقة الغير المباشرة

أولاً الطريقة المباشرة

تكلفة التملك - صافي الأصول بالقيمة العادلة = الشهرة

ثانياً الطريقة الغير المباشرة إذا لم نعرف كل من القيمة الدفترية والقيمة العادلة بل نعرف فروق القيم العادلة

نحسب الشهرة تكلفة التملك
- القيمة الدفترية للأصول
- زيادة الأصول
+ نقص الالتزامات
+ نقص الأصول
- زيادة الالتزامات

الشهرة

ملاحظة إذا كان التملك جزئي أي مثال لو كان هناك محل نريد شراء منه 90% دفعنا مقابله 1000 ل.س

صافي أصوله 600 يجب ضربه بالنسبة 90%

لمعرفة كم أصبحنا نملك

ولكن 1000 دفعناها فعلاً ثمناً لهذه الأصول

ولمعرفة كيف نحسب الشهرة قام الدكتور بحل التمارين 8 و 9 ص 122 فقط طلب حساب الشهرة

بتاريخ 1/1/2009 تملكت الشركة السورية ← الاحتمال الأول 100٪ ← الاحتمال الثاني 90٪

من أسهم الشركة الشامية عن طريق مايلي

- إصدار 4000 سهم بقيمة اسمية 100 ودفترية سوقية 150
- التعهد بورقة دفع بمبلغ (175000) وبفائدة سنوية 10٪ تستحق بداية العام فوائدها وهذا وقد دفعت الشركة السورية مبلغ (25000) نقداً عمولات وأتعاب مراجعين ومبلغ (30000) مصاريف الأسهم وقد نتج من عملية التوحيد نشوء علاقة قابضة وتابعة وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الاستملاك مباشرة على النحو التالي:

البيان	السورية القابضة	الشامية التابعة قيم دفترية	الشامية التابعة قيم عادلة
نقدية	190000	25000	25000
زبائن	130000	90000	80000
بضاعة	360000	120000	130000
آلات	300000	150000	120000
سيارات	600000	300000	350000
استثمارات مالية	-	100000	120000
مجموع الأصول	1580000	785000	825000
رأس مال الأسهم	750000	300000	-
رأس مال إضافي	275000	250000	-
أرباح محتجزة	255000	145000	-
دائنون	300000	90000	79000
مجموع الالتزامات	1580000	785000	

المطلوب: تحديد تكلفة التملك؟ (في ضوء الاحتمال الأول)

الحل: تكلفة التملك

الشهرة بالطريقة المباشرة:

400000	رأس مال الأسهم	100×4000
200000	رأس مال إضافي	50×4000
175000	ورقة دفع	
775000	تكلفة التملك	
(746000)	صافي القيمة العادلة للأصول	(79000 - 825000)
29000	الشهرة	

ولحساب الشهرة بالطريقة غير المباشرة

775000	تكلفة التملك	
(695000)	القيمة الدفترية للأصول	(90000 - 785000)

785000 ← الأصول، 90000 ← الالتزامات (الدائنون فقط)

80000	علاوة الشراء
10000	نقص الزبائن
30000	نقص الآلات
(10000)	زيادة البضاعة
(50000)	زيادة السيارات
(2000)	زيادة الاستثمارات المالية
(11000)	نقص الالتزامات
29000	

حساب الشهرة في ضوء الاحتمال الثاني

الطريقة المباشرة لحساب الشهرة:

775000	تكلفة التملك	
(746000)	صافي القيمة العادلة للأصول	(79000 - 825000)
103600	الشهرة	

* أما الحساب الشهرة بالطريقة غير المباشرة

775000	تكلفة التملك	
(625500)	صافي القيمة الدفترية	(785000 - 90000 = 695000)
		695000 × 90% = 625500
149500	علاوة الشراء	
9000	نقص الزبائن	(90% × 1000)
27000	نقص الآلات	(90% × 30000)
(9000)	زيادة البضاعة	(90% × 10000)
(45000)	زيادة السيارات	(90% × 50000)
(18000)	زيادة الاستثمارات	(90% × 20000)
(9900)	نقص الالتزامات	(90% × 11000)
103600	الشهرة	

قام الدكتور بالتمهيد لمحاضرة الغد وهي عن القوائم المالية الموحدة وكيفية إعداد ورقة العمل وقام بوضع ميزانية لشركتين وكيفية دمجها

في حالة السيطرة من الناحية القانونية تستمر كل شركة من مزاولة نشاطها كشخصية مستقلة إلا أن عملية الشراء هذا يؤدي إلى خلق ما يسمى بعلاقة الشركة القابضة بالشركة التابعة ويتطلب هذا النوع إصدار قوائم مالية مستقلة في تاريخ التوحيد وفي الفترات التالية للتوحيد. ولكن على الشركة القابضة إعداد قوائم مالية موحدة للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركة التابعة كما لو كانوا وحدة محاسبية مستقلة.

ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد تشمل فقط على قائمة المركز المالي.

مفهوم القوائم المالية الموحدة والسياسات المحاسبية اللازمة لإعدادها

يتم في هذه القوائم تجميع كل من أصول والتزامات الشركة القابضة والتابعة ومصاريف وإيرادات بما لا يتضمن ازدواجية فيهما والشرط الأساسي لإعداد القوائم المالية الموحدة هي وجود سيطرة مالية وإدارية على الشركة التابعة

وتهدف تلك القوائم المالية الموحدة أساساً لخدمة المساهمين والمقرضين في الشركة القابضة في التعرف على الربحية والمركز المالي للشركة القابضة بطريقة تفضل على المعلومات المتوفرة في القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة بمفردها.

- كما يمكن القول إن شركة تستطيع أن تسيطر على شركة أخرى إما مباشرة عن طريق ملكية غالبية الأسهم التي لها حق التصويت في تلك الشركة أو عن طريق السيطرة بطريقة غير مباشرة بالسيطرة على شركة لها استثمارات في تلك الشركة الأخرى.

في الأحوال العادية تكون سيطرة على شركة أخرى عن طريق شراء أكثر من (50٪) من أسهم تلك الشركة الأخرى التي لها حق التصويت يستدعي إعداد قوائم مالية موحدة للشركتين القابضة والتابعة

- أصدرت لجنة معايير المحاسبة في بريطانيا معياراً ينص على أنه يستثنى الشركات التابعة من توحيد قوائمها المالية عند إعداد القوائم المالية الموحدة

1- إذا كان نشاط الشركة التابعة غير متشابه إلى حد كبير مع نشاط الشركات الأخرى التي تضمها المجموعة ← (مثل شركات التأمين عندما تتعامل مع شركات النقل)

2- إذا كانت الشركة القابضة على الرغم من ملكيتها لأكثر من نصف الأسهم في الشركة التابعة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة

أ- لا تمتلك أسهماً لها أغلبية الأصوات

ب- هناك قيود تعاقدية أو غيرها مفروضة على الشركة القابضة تمنعها من أن تمثل فعالية الأعضاء

3- إذا كانت الشركة التابعة تزاول نشاطها في ظل ظروف يصعب فيها على الشركة القابضة أن تسيطر فيها على أصول التابعة

4- إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة هي سيطرة مؤقتة

تشمل القوائم المالية الموحدة كافة المشاريع التي تتحكم بها المنشأة الأم عدا تلك المنشآت التابعة المستثناه للأسباب التالية

1- عندما يكون الهدف من السيطرة مؤقتاً

2- عندما تعمل المنشأة تحت قيود صارمة طويلة الأجل

كما جاء في المعيار فإن السيطرة تعد موجودة عندما تملك الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف مجموع الحقوق التصويت، وتتوفر السيطرة أيضاً عند امتلاك المنشأة الأم لنصف أو أقل من مجموع الحقوق التصويت في المشروع وذلك عندما يكون هنالك

1- سيطرة على أكثر من نصف الحقوق التصويت
2- القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع
3- القدرة على تعيين أو إزالة غالبية أعضاء مجلس الإدارة
4- قوة الحصول على أغلبية الأصوات

كما أوضح المعيار المذكور الحالات التي لا تحتاج إلى عرض البيانات الموحدة وهي

1- إذا كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل
2- إذا كانت أدوات الدين أو الحقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام
3- إذا لم تقم الشركة بإيداع لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة الأوراق المالية
4- إذا كانت الشركة الأم النهائية أي الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للاستخدام العام

أهمية القوائم المالية الموحدة

لا بد لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة من إعداد قوائم مالية مستقلة في تاريخ الشراء وعند الفترات التالية لتاريخ الشراء

ملاحظة: على الرغم من أهمية القوائم المالية الموحدة لذوي المصالح في الشركة القابضة باعتبارها المصدر الأساسي للمعلومات فإنه ينبغي على هؤلاء الحذر عند اعتماد هذه القوائم من عدة جوانب أهمها

- تعد النسب أو المعدلات المستخرجة، ما هي إلا متوسطات مرجحة.
- إذا اختلفت أسس تصنيف الحسابات وتقويمها بين الشركات هذا يؤدي إلى التقليل من مغزى هذه المعلومات. كما أن انتماء الشركات لقطاعات مختلفة قد يحد من مغزى المعلومات والأرصدة الحسابية الموحدة
- قد يؤدي تجميع الالتزامات في الميزانية الموحدة إلى إخفاء المركز المالي الخاص بالنسبة للدائنين
- قد يؤدي تجميع حقوق الملكية في الميزانية الموحدة وخاصة الأرباح المحتجزة إلى نتائج مضللة

وذلك لأن الأرباح المحجوزة للشركات التابعة غير متاحة لتوزيعات أرباح الشركة القابضة إلا حينما يتم إعلانها كتوزيعات أرباح بواسطة الشركة التابعة ذاتها.

قد تكون القوائم المالية الموحدة مضللة إذا كانت بعض الشركات التابعة شركات أجنبية وكانت معدلات الصرف عرضة للتقلبات.

لذلك إعداد القوائم المالية الموحدة لا يعني إطلاقاً الاستغناء عن القوائم المالية المنفصلة.

إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة

يتم إعداد القوائم المالية الموحدة إنطلاقاً من القوائم المالية الخاصة بكل شركة ويتم ذلك من خلال إعداد ورقة عمل تنظم فيها خطوات إعداد القوائم المالية الموحدة بطريقة منطقية

ورقة عمل التوحيد

أسماء الحسابات	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسوية والاستبعاد مدين	التسوية والاستبعاد دائن	الأرقام الموحدة

ينبغي استبعاد العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة الواحدة وآثارها ويتم ذلك من خلال إجراء قيود يطلق عليها اسم قيود تسوية واستبعاد وتظهر ورقة عمل التوحيد وهي ليست قيود محاسبية حقيقية ولا تتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية. ولا تؤثر على أرصدة الحسابات الخاصة بالشركة القابضة أو الشركة التابعة.

وتعد هذه القيود من قبل محاسب القابضة وليست جزءاً من السجلات أو الدفاتر في الشركة القابضة أو التابعة

العمود الرابع في ورقة العمل يحوي على قسمين مدين ودائن تسجل فيه قيود التسوية والاستبعاد وإجراء التعديلات المطلوبة على أرصدة الحسابات

والعمود الخامس يتم فيه جمع قيمة كل عنصر من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة والأخذ بالحسبان أثر القيم الظاهرة في العمود الرابع إن وجدت

يجب عند إعداد القوائم المالية الموحدة القيام بالخطوات التالية

١- حذف القيمة المرحلة لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وما يقابلها من نصيب المنشأة الأم في الحقوق الملكية

٢- تحديد حصة الأقلية في صافي دخل المنشأة التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة للوصول إلى صافي الدخل الذي يعود لمالكي الشركة القابضة

٣- تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة وعرضها في الميزانية العمومية مفصولة عن الالتزامات وحقوق الملكية

تتألف حقوق الأقلية ← المبلغ بتاريخ التوحيد محسوباً على القيمة العادلة للأصول
← نصيب الأقلية عن التحركات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد

٤- يجب حذف كامل الأرصدة والعمليات ضمن المجموعة والأرباح غير المحققة الناتجة عنها كما يجب حذف كامل الخسائر غير المحققة ما لم تكن التكلفة غير قابلة للاسترداد

٥- عندما تكون البيانات المالية المستخدمة في التوحيد معدة في تواريخ مختلفة يجب إجراء تعديلات لآثار العمليات الهامة أو الأحداث الأخرى التي تجري بين هذه التواريخ وتاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم يجب ألا يتجاوز الفرق بين تواريخ التقارير أكثر من 3 أشهر

٦- يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات المتماثلة وللأحداث الأخرى في الظروف المتماثلة.

بتاريخ التوحيد القوائم المالية الموحدة تتضمن قائمة المركز المالي فقط أما في الفترات التالية للسيطرة فهي تشمل قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة الأرباح المحتجزة

والذي سيظهر في الميزانيتين قبل الاندماج

ميزانية (م) القابضة

300 نقدية	1000 رأس مال الأسهم
300 مخزون	200 رأس مال إضافي
250 زبائن	200 أرباح محتجزة
150 معدات	100 دائنون
	500 استثمار في (ب)
1500	1500

ميزانية (ب) التابعة

200 نقدية	300 رأس مال أسهم
150 مخزون	100 رأس مال إضافي
50 زبائن	80 أرباح محتجزة
100 معدات	40 دائنون
420	420

عرض ورقة عمل التوحيد

اسم الحساب	الشركة (م)	الشركة (ب)	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الجديدة
			مدين	دائن	
نقدية	300	200			500
مخزون	300	150			450
زبائن	250	50			300
معدات	150	100			200
استثمار	500			500	0 ← لأن التابعة ليس لديها استثمار
رأس مال الأسهم	1000	300	300		1000
رأس مال إضافي	200	100	100		200
أرباح محتجزة	200	80	80		200
دائنون	100	40			140

نهاية المحاضرة الثالثة

Fourth

إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ السيطرة

سنقوم في هذه المحاضرة بدراسة ذلك في ضوء عدد من الاحتمالات

١. تكلفة التوحيد = صافي الأصول بالقيم العادلة
٢. تكلفة التوحيد > صافي الأصول بالقيم العادلة
٣. تكلفة التوحيد < صافي الأصول بالقيم العادلة

ملاحظة

في تاريخ السيطرة ١/١ يكون الانطلاق من الأرصدة الموجودة في ميزانية الشركتين (القابضة، التابعة)

مثال 1 في حال امتلاك القابضة ١٠٠٪ من أسهم التابعة

في حال نشوء علاقة سيطرة بنسبة (١٠٠٪) وتكلفة التملك (٧٩٠) ولا يوجد فروق بالقيم العادلة تكون ورقة العمل الموحدة على الشكل

الأرقام ضمن ورقة العمل كلها افتراضية

البيان	الشركة القابضة	التابعة	الاستبعاد المدين	الاستبعاد الدائن	الأرقام الموحدة
الموجودات					
النقدية	300	70			370
آلات	1000	500			1500
بضاعة	510	300			810
الاستثمار	790	_		790	0
الإجمالي	2600	870			2680
المطاليب					
رأس مال أسهم	1600	600	600		1600
رأس مال إضافي	500	150	150		500
أرباح محتجزة	450	40	40		450
م. د. ع	50	80			130
	2600	870			2680

تفسير ورقة العمل

الأرصدة الموحدة هي نقل من الميزانيتين

1) النقدية
الموجود في الشركة القابضة 300
الموجودة في الشركة التابعة 70 ← المجموع (370)

2) الآلات
الموجود في الشركة القابضة 1000
الموجود في الشركة التابعة 500 ← المجموع (1500)

3) البضاعة
الموجود في الشركة القابضة 510
الموجود في الشركة التابعة 300 ← المجموع (810)

4) الاستثمار
الموجود في الشركة القابضة 790
الموجود في الشركة التابعة 0 ← إذاً لا يوجد
استثمار للمجموعة لذلك يُستبعد بوضعه
دائماً في عمود الاستبعاد والتسوية

يكمن سبب الإلغاء في أن حساب الاستثمار في التابعة يمثل صافي أصول الشركة التابعة
وبما أن أصول التابعة وخصومها قد تم جمعها مع أصول القابضة والتابعة في عمود الأرقام
الموحدة لذا من الضروري إلغاؤه وسبب هذا الإلغاء يعود إلى أن حسابات حقوق
الملكية تمثل الوجه الثاني لصافي الأصول مما يتطلب إلغاؤها لمنع الازدواجية في
الأرقام الموحدة

ملاحظة في حقل (الاستبعاد والتسوية)
نضيف ما يجب إضافته وغير موجود بالميزانية (سواء القابضة أو التابعة)
ونحذف ما لا يجب أن يضاف وموجود (سواء القابضة أو التابعة)

القيود من المذكورين
600 من ح/ رأس مال الأسهم
150 من ح/ رأس مال إضافي
40 من ح/ أرباح محتجزة
790 إلى ح/ الاستثمار

مثال قام الدكتور بطرحه دخل الدكتور 5000 يعطي ابنه 1000 ←
دخل العائلة كلها 5000 ل.س وليس 6000

مثال 2 في حال امتلاك القابضة نسبة 100% مع وجود شهرة
في حال سيطرة الشركة القابضة 100% لا يوجد فروق قيم عادلة ولكن تكلفة التملك (850)
الأرقام في ورقة العمل افتراضية

البيان	الشركة القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية مدين	الاستبعاد والتسوية دائن	الأرقام الموحدة
نقدية	240	70			310
آلات	1000	500			1500
بضاعة	510	300			810
الاستثمار	850	—		850	0
شهرة	—	—	60 (شهرة)		60
المجموع	2600	870			2680
المطاليب					
رأس مال	1600	600	600		1600
رأس مال إضافي	500	150	150		500
أرباح محتجزة	450	40	40		450
م دفع	50	80			130
المجموع	2600	870			2680

حساب الشهرة. أولاً نلاحظ أن الشهرة لم تكن موجودة في ميزانية القابضة ولكن نتيجة دفعنا المبلغ أكبر من القيمة العادلة للأصول المنشأة تنشأ الشهرة فيجب إضافتها بجعلها في الطرف المدين لحقل الاستبعاد والتسوية
ثانياً صافي الأصول في الشركة التابعة دفترياً تساوي قيمتها العادلة لأنه لا يوجد فروق

صافي الأصول ٧٩٠
تكلفة التملك ٨٥٠ ← ٨٥٠ - ٧٩٠ = ٦٠ شهرة

القيد من المذكورين

600 من ح/ رأس مال الأسهم

150 من ح/ رأس مال إضافي

40 من ح/ أرباح محتجزة

60 من ح/ الشهرة ← تظهر فقط للمرة الأولى وذلك حتى يتوازن مادفعناه مع ماحملناه

850 إلى ح/ الاستثمار

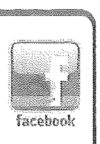
مثال 3 تملك 100% مع وجود فروق قيم العادلة

سيطرة 100% تكلفة التملك (880) لكن لدينا نقص بمبلغ الآلات وزيادة في المخزون

نقص مبلغ الآلات 120

زيادة مبلغ المخزون 180

البيان	القابضة	التابعة	استبعاد وتسوية مدين	استبعاد وتسوية دائن	الأرقام الموحدة
نقدية	210	70		نقص	280
آلات	1000	500	زيادة	120	1380
بضاعة	510	300	180		990
استثمار	880			880	0
شهرة			30		30
الإجمالي	2600	870			2680
رأس مال الأسهم	1600	600	600		1600
رأس مال إضافي	500	150	150		500
أرباح محتجزة	450	40	40		450
م دفع	50	80			310
	2600	870			2680



حساب الشهرة بالطريقة المباشرة		حساب الشهرة بطريقة أخرى	
880	تكلفة التملك	880	تكلفة التملك
790	صافي الأصول دفترياً	850	صافي القيم العادلة للأصول
90	علاوة الشراء	30	الشهرة
120 +	نقص الآلات		
(180) -	زيادة البضاعة		
30	الشهرة		

القيود

من المذكورين
600 من ح/ رأس مال الأسهم
150 من ح/ رأس مال إضافي
40 من ح/ أرباح محتجزة
180 من ح/ مخزون
(أضفنا زيادة المخزون)
30 من ح/ شهرة

إلى المذكورين
880 إلى ح/ الاستثمار
120 إلى ح/ الآلات
(طرحنا نقص الآلات)

مثال 4 امتلاك القابضة نسبة أقل من 100%

في حال عدم استملاك الشركة القابضة كامل أسهم الشركة التابعة فإن صافي الأصول يكون من حق طرفين ← الطرف الأول يمثل حصة الشركة القابضة وهو ذلك الجزء الذي تم استملاكه ← الطرف الثاني يمثل الجزء المتبقي من صافي الأصول والذي لم تقم الشركة القابضة باستملاكه ويطلق على هذا الحق حقوق أقلية المساهمين أو حقوق الأقلية

ويقصد بحقوق الأقلية: الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول الشركة التابعة التي تعزى للحصص غير المملوكة من قبل الشركة الأم (القابضة)، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات التابعة

سيطرة ٨٠٪ على التابعة، عدم وجود فروقات بين القيم العادلة والقيم الدفترية و
تكلفة التملك (650)

بالنسبة لحقوق الملكية ← حقوق ملكية الشركة القابضة 1550
← حقوق ملكية الشركة التابعة 790 × 80٪

بالنسبة لرأس المال ← رأس مال القابضة 1600 يتضمن (600 × 80٪) للشركة التابعة
← رأس مال المجموعة 1600 + (600 × 20٪)
↓
مالكية شركاء آخرون في التابعة

يوجد في الواقع العملي ثلاث نظريات يمكن الاعتماد عليها في القياس والإفصاح عن حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة وهي:

١. نظرية الملكية: تقوم هذه النظرية على افتراض أن الهدف الذي من القوائم المالية الموحدة هي تقديم كتقرير لمساهمي الشركة القابضة الذي ينظر إليهم على أنهم مهتمون بحساب موارد الشركة القابضة

وانطلاقاً من ذلك لا تسجل حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة،

أ. يتم تجاهل هؤلاء المالكين الخارجين بشكل كلي في القوائم المالية الموحدة، ليس هنالك التزام قانوني للشركة القابضة تجاه الأقلية. لأن الإشارة إلى حقوق الأقلية يبدو عديم الجدوى في ظل هذه النظرية

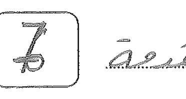
ب. إن الشركة القابضة ستدرج من المصاريف والإيرادات في قائمة الدخل الموحدة بحسب نسبة سيطرتها فقط، أي أنه لا تظهر أية متممة مرتبطة بحقوق الأقلية وإن الشركة القابضة ستكون حصتها من دخل التابعة بمقدار نسبة السيطرة أما الدخل المتبقي لا يعتبر متاحاً للمالكين الخارجين

«نطرح من مجموع حقوق الملكية التابعة حصة القابضة ٨٠٪ ويصبح حقوق الملكية لمجموعة متضمنة ما تملكه الشركة القابضة وما يملكه الآخرون في الشركة التابعة»

٢. نظرية الوحدة الاقتصادية

تقوم على افتراض أن القوائم المالية الموحدة والعائدة للشركتين هي لوحدة اقتصادية واحدة، القوائم المالية الموحدة لا تعد امتداداً لقوائم القابضة.

إن كامل الفروقات بين القيم الدفترية والقيم العادلة للأصول والخصوم يتوجب تعديلها لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة ونتيجة لذلك تم حساب



قيمة الحقوق الأغلبية على أساس القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة
بموجب هذه النظرية يتم إظهار الحقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن الحقوق المساهمين وكعنصر مستقل

الميزانية

	حقوق المساهمين
	حقوق أغلبية المساهمين xxx
	حقوق أقلية المساهمين xxx
	إجمالي الحقوق المساهمين xxx

وتنطلق هذه النظرية فيما تتعلق بالإفصاح من أن ملكية صافي الأصول تعود لمجموعتين من المساهمين
أ- حقوق أغلبية المساهمين ويمثلها مساهمو الشركة القابضة
ب- حقوق أقلية المساهمين ويمثلها مساهمو الشركة التابعة
هذه النظرية سيتم اعتمادها في هذا الكتاب وفقاً لما ذهبت إليه معايير التقارير المالية والمحاسبة الدولية
وهي النظرية الأفضل نقوم بحذف رأس مال التابعة كاملاً (600) ولكن يجب إظهار بند إضافي هو حقوق ملكية الأقلية يعبر عنه (600 x 20%)

٣- نظرية الشركة القابضة

تعد القوائم الموحدة على أنها امتداد للقوائم المالية للشركة القابضة أي أن القوائم الموحدة تعد لخدمة مساهمي الشركة القابضة بالدرجة الأولى.
وهذا يعني أن حقوق الأقلية هي بمثابة التزام يجب إظهاره ضمن التزامات للغير و عند إعداد القوائم المالية الموحدة يجب إظهارها ضمن التزامات للغير وعند إعداد القوائم المالية الموحدة يتم إظهار الزيادة أو النقص في قيم الأصول والخصوم على أساس صافي الأصول بالقيم الدفترية
وبخصوص الإفصاح عن هذه الحقوق في القوائم المالية الموحدة فيتم إظهار هذه الحقوق في عنصر مستقل في الميزانية الموحدة «خصوم طويلة الأجل»

الميزانية

	xx حقوق الملكية
	xx إجمالي الحقوق الملكية
	xx الحقوق الأقلية
	xx الخصوم الطويلة الأجل

كما ينبغي إظهار حصة الأقلية من دخل التابعة بشكل مستقل في قائمة الدخل الموحدة

القيود

من المذكورين
600 من ح/ رأس مال الأسهم
150 من ح/ رأس مال إضافي
40 من ح/ أرباح محتجزة
180 من ح/ الشهرة

إلى المذكورين
650 إلى ح/ الاستثمار
158 إلى ح/ الحقوق الأقلية

كيفية حساب الشهرة

650 تكلفة التملك
632 القيمة العادلة = القيمة العادلة × نسبة التملك   %80 × 790
18

مثال 5 أقل من 100% مع وجود فروق بين القيم العادلة وصافي القيم الدفترية

نسبة السيطرة %80
تكلفة التملك 725
نقص الآلات 120
زيادة بضاعة 180
صافي الأصول في التابعة دفترياً 790
صافي الأصول بالقيمة العادلة 850

725 تكلفة التملك
680 ٨٠٪ من القيم العادلة
45 الشهرة

القيود

من المذكورين
600 من ح/ رأس المال أسهم
150 من ح/ رأس مال إضافي
40 من ح/ أرباح محتجزة
45 من ح/ الشهرة
180 من ح/ الصناعة

إلى المذكورين
725 إلى ح/ استثمار
170 إلى ح/ حقوق الأقلية

↓

170 = ٢٠٪ × 850
120 إلى ح/ الآلات

نهاية المحاضرة الرابعة

Fourth

السلام عليكم

قام الدكتور اليوم بحل المسألتين 8 و 9 ص 122 وكنا سبق في المحاضرة الثالثة وضعنا النص وتعلمنا عليها كيف نحسب الشهرة في هذه المحاضرة سنحل المسألة بشكل كامل

بتاريخ 1/1/ 2009 تملكت الشركة السورية ← الاحتمال الأول ٩٠٪ ← الاحتمال الثاني ١٠٠٪ من أسهم الشركة الشامية عن طريق ما يلي - إصدار ٤٠٠٠ سهم بقيمة اسمية (١٠) وقيمة سوقية (١٥) - التعهد بورقة دفع بمبلغ ١٧٥٠٠٠ وبفائدة سنوية ١٠٪ تستحق بنهاية العام مع الفوائد هذا وقد دفعت الشركة السورية ٥٠٠٠ نقداً عمولات وأتعاب مراجعين ومبلغ ٢٠٠٠ مصاريف إصدار الأسهم. وقد نتج عن عملية التوحيد نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت الميزانية للشركتين قبل الاستملاك مباشرة

البيان	السورية	الشامية دفترية	الشامية عادلة
نقدية	١٩٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
زبائن	١٢٠٠٠	٩٠٠٠	٨٠٠٠
بضاعة	٣٦٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
آلات	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٢٠٠٠
سيارات	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
استثمارات مالية	-	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠
مجموع الأصول	١٥٨٠٠٠	١٨٥٠٠٠	٨٢٥٠٠

رأس مال الأسهم	٧٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	ـ
رأس مال إضافي	٢٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	ـ
أرباح محتجزة	٢٥٥٠٠٠	١٤٥٠٠٠	ـ
دائنون	٣٠٠٠	٩٠٠٠	٧٩٠٠٠
مجموع الالتزامات	١٥٨٠٠٠	٧٨٥٠٠٠	

فإذا علمت أن الشركة اتبعت طريقة الاستملاك

المطلوب ١- تحديد تكلفة التوحيد

٢- إثبات الاستثمار في الشامية بدفاتر الشركة السورية

٣- إجراء قيد التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد ١/١/٢٠٠٩

٤- إعداد ورقة التوحيد بتاريخ ١/١/٢٠٠٩

الحل الحل في ضوء الاحتمال الأول السيطرة ١٠٠٪

١) حساب تكلفة التملك

٤٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم (٤٠٠٠٠ × ١٠)

٢٠٠٠٠٠ رأس مال إضافي (٤٠٠٠٠ × ٥٠)

١٧٥٠٠٠ تعهد بورقة دفع

٧٧٥٠٠٠ تكلفة التملك

٢) إثبات القيود

٧٧٥٠٠٠ من ح/ الاستثمار

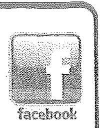
إلى المذكورين

٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ رأس مال الأسهم

٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ رأس مال إضافي

١٧٥٠٠٠ إلى ح/ أ. دفع

"إصدار أسهم بعلاوة وسندات أ. دفع"





من المذكورين

٣٠.... من ح/ مصاريف الإصدار

٢٥.... من ح/ مصاريف تملك

٥٥.... إلى ح/ النقدية

«إثبات دفع المصاريف»

٣٠.... من ح/ رأس مال إضافي

٣٠.... إلى ح/ مصاريف الإصدار

«إقفال مصاريف الإصدار»

٢٥.... من ح/ الأرباح المحتجزة

٢٥.... إلى ح/ مصاريف تملك

«إقفال مصاريف التملك»

ملاحظة: إن ميزانية الشركة السورية «القابضة» معطاه قبل تاريخ الاستملاك أي غير معدلة بالاستثمار في الشركة التابعة ومصاريف التملك لذلك تكون ميزانية الشركة القابضة بعد التملك

١٢٥....	نقدية [1]	١١٥....	رأس مال الأسهم [2]
١٢....	الزبائن	٤٤٥....	رأس مال إضافي [3]
٣٦....	بضاعة	٢٣....	أرباح محتجزة [4]
٣....	آلات	٣....	دائنون
٦....	سيارات	١٧٥....	أ. دفع **
٧٧٥....	الاستثمار		
٢٠.....		٢٠.....	

ملاحظة: لم يكن لدى الشركة القابضة الزبائن بأوراق الدفع ولكن بعد قيامها بدفع ورقة للتابعة وضعت بميزانيتها

[1] النقدية = نقدية الميزانية قبل التملك - مصاريف (التملك، الإصدار)

= ١٩٠.... - ٥٥.... (٢٥.... + ٣٠....)

= ١٢٥....

[٢] رأس مال الأسهم = رأس المال الأصلي + الإصدارات الجديدة
= ٧٥٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ١١٥٠٠٠

[٣] رأس مال إضافي = رأس مال إضافي + علاوة الإصدار الجديدة - مصاريف الإصدار
= ٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠
= ٤٤٥٠٠

[٤] الأرباح المحتجزة = أرباح محتجزة في الميزانية - مصاريف التملك
= ٢٥٥٠٠٠ - ٢٥٠٠٠
= ٢٣٠٠٠

[٣] حساب الشهرة «يمكن حساب الشهرة بالطريقة المختصرة (المباشرة) كما ويمكن حسابها بالطريقة التفصيلية (غير المباشرة)

تكلفة التملك ٧٧٥٠٠٠
صافي القيمة العادلة للأصول في التابعة (٨٢٥٠٠٠ - ٧٩٠٠٠) (٧٤٦٠٠٠)
الشهرة ٢٩٠٠٠

إعداد قيود التسوية

من المذكورين

٣٠٠٠٠	من ح/ رأس مال الأسهم	في الشركة التابعة (الحقوق الملكية)
٢٥٠٠٠	من ح/ رأس مال إضافي	
١٤٥٠٠٠	من ح/ أرباح محتجزة	
١٠٠٠٠	من ح/ البضاعة (زادت)	الزيادة في الموجودات والنقص في الالتزامات
٥٠٠٠٠	من ح/ السيارات	
٢٠٠٠	من ح/ الاستثمارات المالية	
١١٠٠٠	من ح/ الدائنون (نقص)	

إلى المذكورين

٧٧٥٠٠٠	إلى ح/ الاستثمار	
١٠٠٠٠	إلى ح/ الزبائن (نقص)	نقص الموجودات
٢٠٠٠٠	إلى ح/ الآلات	

وتكون ورقة عمل التوحيد كما يلي

البيان	السورية	الشامية	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			المدين	الدائن	
الموجودات					
نقدية	١٣٥---	٢٥---			١٦٠---
زبائن	١٣---	٩---		(١---)	١٢---
بضاعة	٣٦---	١٢---	١---	(٣---)	٤٩---
آلات	٣---	١٥---			٤٢---
سيارات	٦---	٣---	٥---		٩٥---
استثمارات مالية	—	١---	٢---		١٢---
استثمار	٧٧٥---	—		٧٧٥---	
شهرة	—	—	٢٩---		٢٩---
إجمالي الأصول	٢٣---	٧٨٥---			٢٣٧٩---
المطاليب					١
رأس مال الأسهم	١١٥---	٣---	(٣---)		١١٥---
رأسمال إضافي	٤٤٥---	٢٥---	(٢٥---)		٤٤٥---
أرباح محتجزة	٢٣---	١٤٥---	(١٤٥---)		٢٣---
م حقوق	١٧٥---	—	—		١٧٥---
دائنون	٣---	٩---	(١١---)		٣٧٩---
إجمالي المطاليب	٢٣---	٧٨٥---	٨١٥---		٢٣٧٩---

الحل في ضوء الاحتمال الثاني بنسبة التملك ٩٠٪

[١] حساب تكلفة التملك

٤٠٠٠	رأس مال الأسهم	١٠٠ × ٤٠٠٠
٢٠٠٠	رأس مال إضافي	٥٠ × ٤٠٠٠
١٧٥٠٠	ورقة دفع	
٧٧٥٠٠	تكلفة التملك	

قيود عملية السيطرة هي ذاتها في حالة السيطرة ١٠٠٪

هناك اختلاف بالشهرة

حساب الشهرة

٧٧٥٠٠	تكلفة التملك	
(٦٧١٤٠)	صافي القيمة العادلة للأصول	(٧٤٦٠٠ × ٩٠٪)
١٠٣٦٠	الشهرة	(٨٢٥٠٠ - ٧٨٠٠٠) × ٩٠٪ نسبة السيطرة

إعداد قيود التسوية

من المذكورين

٣٠٠٠٠	من ح/ رأس مال الأسهم
٢٥٠٠٠	من ح/ رأس مال إضافي
١٤٥٠٠	من ح/ أ م محتجزة
١٠٠٠	من ح/ البضاعة
٥٠٠٠	من ح/ السيارات
٢٠٠٠	من ح/ الاستثمارات المالية
١١٠٠٠	من ح/ الدائنون
١٠٣٦٠	من ح/ الشهرة

لا نأخذهم بنسبة ٩٠٪ بسبب وجود حساب الحقوق أقلية

إلى المذكورين

٧٧٥٠٠	إلى ح/ الاستثمار
١٠٠٠	إلى ح/ الزبائن
٣٠٠٠	إلى ح/ الآلات
٧٤٦٠	إلى ح/ الحقوق الأقلية

لاننسى نحسب حق الأقلية عن طريق ضرب صافي القيمة العادلة للأصول بنسبة

الأقلية ← ٧٤٦.... × ١٠٪ = ٧٤٦٠..

إعداد ورقة العمل

البيان	السورية	الشامية	التسويات والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
نقدية	١٢٥....				١٦.....
بضاعة	٣٦٠....	١٢....	١.....		٤٩.....
زبائن	١٢.....	٩.....		(١.....)	٢١.....
آلات	٣......	١٥.....		(٢.....)	٤٣.....
سيارات	٦......	٣......	٥.....		٩٥.....
استثمارات مالية	_	١.....	٢.....		١٢.....
الاستثمار	٧٧٥....	_		(٧٧٥....)	_
الشهرة	_	_	١٠٣٦..		١٠٣٦..
إجمالي الأصول	٢٢......	٧٨٥....			٢٤٥٣٦....
رأس مال الأسهم	١١٥.....	٣......	(٣.....)	_	١١٥.....
رأس مال إضافي	٤٤٥....	٢٥....	(٢٥....)		٤٤٥....
أرباح محتجزة	٢٣.....	١٤٥...	(١٤٥...)	_	٢٣.....
م دفع	١٧٥....	_	_	_	١٧٥....
دائنون	٣......	٩......	(١١...)	_	٣٧٩....
حق أقلية	_	_	_	٧٤٦....	٧٤٦....
إجمالي المطاليب	٢٢......	٧٨٥....	٨٨٩٦..		٢٤٥٣٦..

الفصل الرابع

إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد

لمحة عن الفصل

المحاسبة عن الاستثمار: تعلمنا في ما سبق أن ح/ الاستثمار يعبر عن حقوق الملكية في الشركة التابعة وفي نهاية العام الأول للسيطرة نلاحظ أن الشركة التابعة قد قامت بإعداد قوائمها الخاصة بها

وأما بالنسبة للشركة القابضة أنتجت أيضاً قوائم خاصة بها ولكن يجب الانتباه أنه هنالك أنشطة خاصة للشركة القابضة بالتابعة (ح/ الاستثمار يؤثر على قوائمها) لذلك يجب أن نسأل الشركة القابضة أولاً (في الشركة التابعة) عن

1- الربح (يأتينا جاهز من التابعة لا علاقة لنا بحسابه)

2- توزيعات الربح

3- تغيرات القيمة العادلة: هنالك أصول قامت القابضة بتملكها ويمكن تغير قيمتها لذلك يجب أن يتم حساب عمرها الإنتاجي واستهلاكها لأن ذلك يؤثر على الربح (زيادة أو نقصان)

شرح الأمر بمثال

نفرض لدينا مبلغ 10000 وأعطيته لشخص آخر للاستثمار ببداية السنة قال لك حققنا ربح من هذا الاستثمار 6000

فوراً ستتصور أن استثمارك زاد وصار 16000 وسيسجل القيد التالي

6000 من ح/ الاستثمار

6000 إلى ح/ الإيراد

أما إذا حققنا خسائر

xx من ح/ الخسائر

xx إلى ح/ الاستثمار

في حالة الربح إذا أخبرك أننا حققنا أرباح وقلت له يرسل لك جزء منه (توزيعات) وعندما يرسل لك هذا الربح هذا يعني انخفض مبلغ استثمارك عنده

xx من ح/ النقدية

إلى ح/ الاستثمار

وبهذا يمكننا أن نقيس الكلام السابق على شركة تابعة وقابضة
طرق المحاسبة عند الاستثمار عن أوراق الملكية
بعد تاريخ الاستملاك فإن الشركة القابضة تقوم بالمحاسبة عن التغيرات التي
تحدث في الحقوق الملكية للشركات التابعة عن طريق إجراء تسويات تؤثر
في حساب الاستثمار في التابعة أو تفضل المحافظة على رصيد حساب الاستثمار
بدفاترها الخاصة بتكلفته دون إجراء تسويات كلية.
ويمكن تصنيف استثمارات شركة معينة في الأسهم العادية لشركة أخرى
طبقاً لنسبة التصويت التي يملكها المستثمر في أسهم الشركة المستثمر فيها وذلك
على النحو التالي: ١) حيازة أقل من 20٪ (طريقة القيمة العادلة)
٢) حيازة من 20٪ إلى 50٪ (طريقة الحقوق الملكية)
٣) حيازة ما يزيد عن 50٪ (قوائم مالية موحدة) المستثمر له
سيطرة على الشركة.
وسنركز في هذا الكتاب على النقطة الثالثة حيث يمكن للشركة القابضة استخدام
(طريقة الحقوق الملكية أو طريقة الحقوق الجزئية أو طريقة التكلفة)
آخذين بالحسبان الشرطين التاليين
أ- يجب ألا تستخدم الشركة القابضة طريقة التكلفة عندما تكون القوائم المالية
المنشورة هي فقط تلك الخاصة بالشركة القابضة ودون إعداد قوائم مالية
موحدة إذ يجب في هذه الحالة المحاسبة عن الاستثمار في التابعة في القوائم المالية
الخاصة بالشركة القابضة باستخدام طريقة الحقوق الملكية فقط
ب- يجب ألا تستخدم الشركة القابضة طريقة التكلفة للمحاسبة عن الاستثمار
في التابعة التي لا تدخل ضمن المجموعة التي تعدها قوائم مالية موحدة
إذ يتعين في هذه الحالة أن تحاسب الشركة القابضة بدفاترها الخاصة عن
استثمارها في الشركات التابعة باستخدام طريقة الحقوق الملكية فقط.

أولاً: طريقة حقوق الملكية (Equity method)

في ظل هذه الطريقة يتم تسجيل الاستثمار في التابعة بالتكلفة بتاريخ الاقتناء ثم يتم تعديل ذلك بأية تغيرات نتيجة الأرباح أو الخسائر في الشركة التابعة أو توزيعات الأرباح بعد السيطرة

إذ يعيد نصيب الشركة القابضة في صافي الربح التي تحققه الشركة التابعة دورياً كزيادة أرصدة الاستثمار. بينما الخسائر وتوزيعات الأرباح كتخفيض لرصيد الاستثمار

ولذلك فإن الاستثمار في التابعة كما تبدي الشركة القابضة بدفاترها طبقاً لطريقة حقوق الملكية يمكن أن يعكس باستمرار نصيب القابضة في صافي أصول الشركة التابعة وذلك ما يمكن اعتباره تطبيق للمحاسبة على أساس الاستحقاق بالإضافة إلى تعديل تكلفة الاستثمار في التابعة بالأرباح والخسائر وتوزيعات الأرباح التي تجري فإن الأمر يتطلب الأخذ بالحسبان الفرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة وتوزيع ذلك الفرق على الأصول والخصوم، مع ما يترتب على ذلك من الحاجة إلى الاستهلاك أو تخفيض دوري يؤثر في رقم صافي الربح كذلك فإن عمليات متبادلة تعكس أرباحاً أو خسائر بين القابضة والتابعة يجب استبعادها وأخذ أثرها عند تطبيق هذه الطريقة

القيود المحاسبية المعبرة عن هذه الطريقة:

xx من ح/ الاستثمار في التابعة

إلى المذكورين

xx إلى ح/ رأس مال الأسهم

xx إلى ح/ رأس المال الإضافي

xx إلى ح/ النقدية

xx إلى ح/ الالتزامات

إثبات الاستثمار في الشركة التابعة

ب- إثبات حصة القابضة من الأرباح المحققة في التابعة بنهاية العام

xx من ح/ الاستثمار في التابعة

xx إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ج- أما إذا حققت الشركة التابعة خسائر فيتم تخفيض قيمة الاستثمار في التابعة بمقدار حصة القابضة

xx من ح/ خسائر الاستثمار في التابعة

xx إلى ح/ الاستثمار في التابعة

د- كذلك يتم تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بمقدار الأرباح الموزعة أو المعلن عن توزيعها ويتم إثبات ذلك محاسبياً

١- توزيع أرباح نقداً

xx من ح/ النقدية

إلى ح/ الاستثمار في التابعة

ب- توزيعات معلن عنها ويتم دفعها في العام التالي

xx من ح/ توزيعات أرباح مستحقة معلن عنها

إلى ح/ الاستثمار في التابعة

وعند استلام الأرباح في العام القادم

xx من ح/ النقدية

xx إلى ح/ أرباح وتوزيعات مستحقة معلن عنها

هـ- وكذلك يتأثر حساب الاستثمار في التابعة بحصة العام من فروقات ما بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول وخصوم الشركة التابعة ويتم إطفاء ذلك بموجب القيد التالي

من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ح/ الاستثمار في التابعة

إطفاء الفروقات ما بين القيم الدفترية والقيم العادلة

وتعد هذه الطريقة أكثر انسجاماً مع فلسفة التوحيد

ويقفل هذا الإيراد بقائمة الدخل كما يلي

xx من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إلى ح/ ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار

ثانياً: طريقة التكلفة

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار بتاريخ الاقتناء بالتكلفة التي سجلتها القابضة والتابعة عند استخدام طريقة الاستملاك. ويبقى رصيد حساب الاستثمار مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. ولا يتم بدفاتر القابضة إلا إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة فقط.

حيث تثبت كإيراد للفترة التي جرى فيها التوزيع ويتم ذلك على النحو التالي

أ- إذا كان التوزيع قد دفع نقداً يتم إجراء القيد التالي

xx من ح/ النقدية

xx إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

ب- إذا كان دفع التوزيعات سيتم في العام القادم

xx من ح/ توزيعات وأرباح مستحقة معلن عنها

xx إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

ج- يتم إقفال إيراد الاستثمار في التابعة في ملخص الدخل

xx من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

xx إلى ح/ ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

وتسمح المبادئ المحاسبية بتخفيض حساب الاستثمار في التابعة عند حدوث ظروف أهمها:

1- حدوث انخفاض كبير ودائم في الأسعار السوقية للاستثمار

2- إذا قامت الشركة التابعة بتوزيع أرباح تزيد عن حصة القابضة من نتائج أعمال التابعة منذ بدء الاستثمار في هذه الحالة تدعى التوزيعات توزيعات تصفية أي من رأس مال التابعة ويجب تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بحصة القابضة في هذه التوزيعات

ثالثاً: طريقة حقوق الملكية الجزئية

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار في بداية الفترة بالتكلفة ثم يتم تعديل ذلك بما يلي

أ. حصة القابضة من توزيعات الأرباح التي تجريها التابعة حيث يتم تخفيض حساب الاستثمار بتلك التوزيعات

ب. حصة القابضة من نتيجة أعمال الشركة التابعة حيث يتم زيادة حساب الاستثمار بالأرباح وتخفيضه بالخسائر

* الفرق الوحيد ما بين الطريقة وطريقة حقوق الملكية في أن هذه الطريقة تهمل الاستهلاك السنوي للفروق ما بين القيم الدفترية والقيم العادلة للأصول والخصوم والعائدة للشركة التابعة

وتكون المعالجة المحاسبية عن طريق القيود التالية

xx من ح/ الاستثمار في التابعة
xx إلى ح/ النقدية
إثبات الاستثمار في التابعة

xx من ح/ الاستثمار في التابعة
xx إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة
إثبات إيراد الاستثمار

xx من ح/ إيراد الاستثمار في التابعة
xx إلى ح/ ملخص الدخل

إذا كان سيدفع نصف توزيعات الأرباح والبقية للعام القادم

xx من ح/ النقدية
xx من ح/ توزيعات أرباح مستحقة معلن عنها
xx إلى ح/ الاستثمار في التابعة
إثبات توزيعات الأرباح في التابعة

الشركة القابضة تستطيع انتقاء أي من الطرق الثلاث شريطة أن تعد قوائم مالية موحدة أما في حال عدم إعداد الشركة القابضة للقوائم المالية الموحدة يتوجب عليها هنا استخدام طريقة حقوق الملكية

ملاحظات

1. إن الربح المحسوب في الشركات التابعة على أساس القيم الدفترية ولكن إذا أردنا التعديل بالقيم العادلة نأخذ فروق القيم العادلة

ولكن ← حصة السنة يتطلب ذلك معرفة
← العمر الإنتاجي المتبقي للأصول

أحياناً فروق القيم العادلة ترفع الإيراد (كانخفاض البضاعة ← ربح أكبر)

من ح/ الاستثمار

إلى ح/ الإيراد

والعكس في حال تخفيض الإيراد

ملاحظة هامة حسب طريقة التكلفة عندما نقبض جزء من الإيراد يسجل من ح/ النقدية

إلى ح/ الإيراد

مثال الإيراد ......١٠ ← تم قبض ٦
← بقي ......٤ توضع بالأرباح المحتجزة بالشركة التابعة

أما في طريقة حقوق الملكية نسجل ......٤ في الأرباح المحتجزة للشركة القابضة لأن الشركة القابضة حسب هذه الطريقة سجلت ......١٠ عند التوزيع (ولم تنتظر حتى تقبض)

كما وقام الدكتور بحل كل من المسائل 5 6 7 عن طرق الاستثمار

نص المسألة الخامسة

بتاريخ 1/1/2009 تملكت شركة الماضي 80% من أسهم شركة الفرات وذلك بإصدار 500 سهم بقيمة اسمية 100 وسوقية 200 وتسديد مبلغ 4000 نقداً وقد بلغت مصاريف التوحيد المباشرة (10000) ومبتاريخ السيطرة تعادلت القيم الدفترية لشركة الفرات مع القيم العادلة لما عدا

زيادة في الأراضي بمقدار (6000)

زيادة في الآلات (8000)

مع إن العمر المتبقي لها 5 سنوات، والمخزون 4000 قد تم بيعه في عام 2009 هذا وكانت الحقوق المساهمين في شركة الفرات بتاريخ السيطرة كما يلي

80000 رأس مال الأسهم، 40000 رأس مال إضافي، 20000 أرباح محتجزة وكانت الأرباح المحققة بتاريخ 31/12/2009 بدفاتر شركة الفرات 40000 والأرباح الموزعة نقداً 16000

المطلوب ١- إجراء قيود المحاسبة بدفاتر شركة الماضي بتاريخ 1/1/2009 وفقاً لطريقة الاستملاك

٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الماضي بتاريخ 31/12/2009 وفقاً لطريقة الحقوق الملكية

٣- إعداد حساب الاستثمار في التابعة في 31/12/2009

الحل

١- حساب تكلفة التملك

٥٠٠٠٠ = ٥٠٠ سهم × ١٠٠ ل.س (رأس مال الأسهم)

٥٠٠٠٠ = ٥٠٠ سهم × ١٠٠ ل.س (رأس مال إضافي)

٤٠٠٠ = (نقداً)

١٤٠٠٠ تكلفة التملك

إذاً عندما يتم التملك يكون القيد

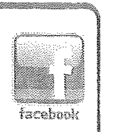
١٤٠٠٠ من ح/ الاستثمار

إلى المذكورين

٥٠٠٠ إلى ح/ رأس مال الأسهم

٥٠٠٠ إلى ح/ رأس مال إضافي

٤٠٠٠ إلى ح/ النقدية



هنالك قيد لمصاريف التوحيد

١٠٠٠ من/ مصاريف التوحيد

١٠٠٠ إلى/ النقدية

في ٣١/١٢/٢٠٠٩ حققت الشركة التابعة ٤٠٠٠٠ ل.س للقابضة ٨٠٪ منها

٤٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ٣٢٠٠٠ ل.س

كما قررت توزيع ١٦٠٠٠ نقداً للقابضة ٨٠٪ منها

١٦٠٠٠ × ٨٠٪ = ١٢٨٠٠ ل.س

كما يجب حصة العام من فروق الأسعار

البند	فروق القيم	حصة الشركة من الفروق	العمر المتبقي	حصة العام	
الأراضي	+٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ٤٨٠٠٠	٠	٠	(١)
الآلات	+٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ٦٤٠٠٠	٥ سنوات	١٢٨٠٠	(٢)
المخزون	+٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ٣٢٠٠٠	١٠٠٪	٣٢٠٠٠	(٣)
				٤٤٨٠٠	

ملاحظة: إن الأصل الذي تزيد قيمة العادلة هذا يؤدي إلى زيادة الاستهلاك الخاص بها وإن زيادة الاستهلاك يؤدي إلى تخفيض الربح

(١) الأراضي لا تستهلك لذلك الزيادة في قيمتها العادلة لا تؤثر لأن الإهلاك لن يتغير فهي لا تستهلك

(٢) بالنسبة للآلات هنالك زيادة في قيمتها العادلة بقيمة ٨٠٠٠٠ وتكون حصة الشركة القابضة من هذه المصروفات بنسبة ٨٠٪ وهذه الزيادة يجب أن تحسب حصة العام منها لذلك نقسم على العمر المتبقي لها

(٣) بالنسبة للمخزون عندما يزيد سعر البضاعة يؤدي إلى تخفيض الربح وذلك بسبب أنه تزيد تكلفة البضاعة المباعة.

إذا تم بيع البضاعة بالكامل خلال السنة نضرب بـ ١٠٠٪ وتكون حصة العام من الزيادة صفر أما إذا تم بيع ٥٠٪ من البضاعة نضرب بـ ٥٠٪ وتكون حصة العام من الزيادة بنسبة ٥٠٪

أي أصبحت حصة العام من الفروق ٤٤٨٠٠ نخفض الربح بهذا القدر

طريقة الحقوق الملكية

١- إثبات الأرباح المحققة في الشركة التابعة «القيود في الشركة القابضة»

٣٢٠٠٠ من ح/ الاستثمار ← ٤٠٠٠٠ × ٨٠٪

٣٢٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات في التابعة

٢- إثبات التوزيعات التي قامت بها الشركة التابعة

١٢٨٠٠ من ح/ النقدية ← ١٦٠٠٠ × ٨٠٪

١٢٨٠٠ إلى ح/ الاستثمار

٣- إثبات فروقات القيم العادلة (تخفيض الإيراد وتخفيض حساب الاستثمار)

٤٤٨٠ من ح/ إيرادات الاستثمار

٤٤٨٠ إلى ح/ الاستثمار

ح/ الاستثمار

مدين	دائن
١٤٠٠٠٠ رصيد ١/١	١٢٨٠٠ نقداً
٣٢٠٠٠ إيراد في التابعة	٤٤٨٠ إيراد في التابعة
	١٥٤٧٢٠ رصيد مدين
١٧٢٠٠٠	١٧٢٠٠٠

ح/ الإيراد في التابعة

مدين	دائن
٤٤٨٠ استثمار	٣٢٠٠٠ الاستثمار
٢٧٥٢٠ رصيد دائن	
٣٢٠٠٠	٣٢٠٠٠

في المثال رقم 6 ص189

افترض في التمرين رقم (5) أن الشركة استخدمت طريقة حقوق الملكية الجزئية

إجراء القيود المحاسبية

1) إثبات الأرباح المحققة في الشركة التابعة

٣٢٠٠٠ من ح/ الاستثمار

٣٢٠٠٠ إلى ح/ إيراد في التابعة

2) إثبات التوزيعات

١٢٨٠٠ من ح/ النقدية

١٢٨٠٠ إلى ح/ الاستثمار

ح/ الاستثمار		ح/ الإيراد في التابعة	
١٤٠٠٠٠ رصيد ١/١	١٢٨٠٠ نقدية	٣٢٠٠٠ رصيد دائن	٣٢٠٠٠ ح/ استثمار
٣٢٠٠٠ إيراد في التابعة			
	١٥٩٢٠٠ رصيد مدين		
١٧٢٠٠٠	١٧٢٠٠٠	٣٢٠٠٠	٣٢٠٠٠

أما في المثال 7 هو حل المثال رقم 5 ولكن طريقة التكلفة

في هذه الطريقة فقط نضع قيد إثبات التوزيعات ويبقى حساب الاستثمار بالتكلفة كما هو (١٤٠٠٠٠)

١٢٨٠٠ من ح/ النقدية

١٢٨٠٠ إلى ح/ إيراد في التابعة

ح/ الاستثمار		ح/ الإيراد في التابعة	
١٤٠٠٠٠ رصيد ١/١	١٤٠٠٠٠ رصيد مدين	١٢٨٠٠ رصيد دائن	١٢٨٠٠ نقدية
١٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠	١٢٨٠٠	١٢٨٠٠

زكية الحاضرة الخامسة

Fourth

السلام عليكم:

في بداية هذه المحاضرة سنقوم بلمحة سريعة عن كل ما أخذناه في المحاضرة السابقة لتكون الصورة أكثر وضوحاً.

٩- السيطرة

في ١/١

أولاً ميزانية القابضة — ثانياً ميزانية التابعة

ميزانية القابضة		ميزانية التابعة	
١- موجودات	٢- حقوق الملكية	٥- موجودات	٦- حقوق ملكية
٤- الاستثمار	٣- الالتزامات		٧- الالتزامات

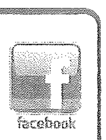
عندما تشتري القابضة مع التابعة يكون المعاملة مع المالك وليس الشركة القابضة

ثالثاً الميزانية الموحدة

موجودات	حقوق الملكية
١+٤	٢ وفي حال سيطرة أقل من ١٠٠٪ يوجد حقوق أقلية
	التزامات
	٣ + ٧

الفرق شهرة أو أرباح

اليوم سنتابع مع هذه الأفكار ونتحدث عن إعداد القوائم المالية الموحدة في ٣١/١٢



في ١٢/٣١ يكون لدينا الميزانية الختامية في الشركة القابضة ويجب إعداد الحسابات الختامية.

ح/ الدخل في القابضة	
تكلفة البضاعة المباعة	المبيعات
المصاريف	الإيرادات بالتابعة
صافي الربح	

ح/ الدخل في التابعة	
تكلفة البضاعة المباعة	مبيعات
المصاريف	
صافي الدخل	

١- تكلفة البضاعة المباعة = بضاعة ١/١ + مشتريات - بضاعة ١٢/٣١
٢- صافي الربح في التابعة يكون معدل بفروق القيم العادلة (حسب طريقة حقوق الملكية)

ح/ توزيع ع/أ التابعة

توزيعات	أرباح محتجزة ١/١
( )	
أرباح محتجزة ١٢/٣١	صافي الربح القابل للتوزيع

ملاحظات هامة إذا كان

١- حساب استثمار ١٢/٣١ > حساب استثمار ١/١ (هناك ربح حققته القابضة في التابعة)
٢- حساب استثمار ١٢/٣١ < حساب استثمار ١/١ (فروق القيم العادلة أكبر من حصتنا في صافي الربح)
٣- حساب استثمار ١٢/٣١ = حساب استثمار ١/١ (عندما يكون فروق القيم العادلة تساوي صافي أرباحنا في التابعة)

والآن سنقوم بإعداد ورقة العمل الموحدة وهي تنسيق جديد للحسابات (القابضة والتابعة)

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد: مدين	التسوية والاستبعاد: دائن	أرقام موحدة
الدخل					
مبيعات	xx	xx			xx
إيراد التابعة	xx	—	xx		— [1]
(-) تكلفة المبيعات	xx	xx			xx
(-) المصاريف	xx	xx			xx
(-) حصة الأقلية (إن وجدت)				xx	xx
صافي الربح	xx	xx			[illegible]
التوزيع					
الأرباح المحتجزة					
صافي الربح في العام					
الأرباح القابلة للتوزيع					
(-) التوزيعات					
الأرباح في 12/31					
الميزانية					

شرح سبب استبعاد حساب (إيراد التابعة)

- يختلف إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترات التالية لتاريخ التوحيد عن المعدة بتاريخ التوحيد بحاجة إلى إعداد قائمتي الدخل والأرباح المحتجزة الموحدة ولهذا الغرض ينبغي استبعاد حصة الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة في ورقة عمل التوحيد منعاً لاحتسابها مرتين لأنه

1- صافي الربح في قائمة الدخل الموحدة = إيرادات (المبيعات) - إجمالي المصاريف وحصة الأقلية من صافي الربح التابعة (إن وجدت)

رصيد الأرباح المحتجزة في قائمة الأرباح المحتجزة يمثل
رصيد الأرباح المحتجزة في قائمة بداية العام
\+ صافي الربح الموحد
\- توزيعات الأرباح التي × القابضة

قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد حسب ما ذكر

1- استبعاد إيراد الاستثمار في التابعة بعكس قيد الإثبات ×

من ح/ الإيراد

إلى ح/ الاستثمار

2 كما علينا تسوية أثر ذلك على حساب الاستثمار ونحن نعلم أن

حساب الاستثمار

جزء منه إيراد التابعة	جزء منه توزيعات أرباح	جزء منه فروق قيم عادلة

وبافتراض فروق القيم العادلة صفر والسيطرة 100% يجب علينا استبعاد توزيعات الأرباح التي تلقتها الشركة القابضة من التابعة كما يلي فيصبح القيد كاملاً

من ح/ الإيراد

إلى المذكورين

إلى ح/ الاستثمار

إلى ح/ التوزيعات

ملاحظة

من ح/ الاستثمار

إلى ح/ الخسائر

في حال سيطرة أقل من 100%

من المذكورين

1 من ح/ حصة الأقلية من الإيراد — إلى المذكورين

2 من ح/ الإيراد — 3 إلى ح/ الاستثمار

4 إلى ح/ الحقوق الأقلية

5 + 6 إلى ح/ التوزيعات

1 إذا كانت نسبة سيطرة القابضة ٩٠٪ ← تكون حصة الأقلية ١٠٪ من (١٠٪ من صافي الربح ـ الحصة من فروق القيم العادلة)

2 الإيراد حسب مثالنا ٩٠٪ من صافي إيراد التابعة ـ حصة القابضة من فروق القيم العادلة

3 أثر استبعاد الإيراد على حساب الاستثمار

4 مالم يوزع الحقوق الأقلية من أرباحهم

5 + 6 حصة القابضة من التوزيعات التي أعلنتها التابعة

ماوزع لحقوق الأقلية من أرباحهم

← هي عبارة عن كامل توزيعات الأرباح في التابعة

قام الدكتور بالتحضير لمعطيات المسألة رقم 12 ص191 لحلها بالمحاضرة المقبلة

بتاريخ ١/١/٢٠٠٩ تملكت شركة السن ٩٠٪ من صافي أصول شركة بردى وذلك عن طريق إصدار ٢٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ٥٠ وقيمة إصدار ١٥٠ ودفع مبلغ ١٥٠٠٠ نقداً وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة ٥٠٠٠ ومصاريف إصدار الأسهم وتسجيلها ١٠٠٠ وبتاريخ الاندماج تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة بردى مع القيم العادلة لها ماعدا مايلي

البيان	القيم الدفترية	القيم العادلة	
مباني	١٠٠٠٠٠	١٢٦٠٠٠	والعمر المتبقي لها ١٠ سنوات
آلات	٧٥٠٠٠	٤٨٠٠٠	والعمر المتبقي لها ٦ سنوات
مخزون	٦٠٠٠٠	٦٩٠٠٠	وقد تم بيعه خلال عام ٢٠٠٩

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة بردى بتاريخ الاندماج كمايلي:

رأس مال الأسهم ٢٢٥٠٠٠

رأس مال إضافي ١٣٩٥٠٠

أرباح محتجزة ٤٥٠٠٠

وفي ٣١/١٢/٢٠٠٩ كانت القوائم المالية للشركة القابضة وتابعتها كمايلي

البيان	السن	بردكي
قائمة الدخل		
مبيعات	٩٢١٢٤٠	٥٤٠٠٠٠
إيراد الاستثماري التابعة	١١٤٢١٠	—
تكلفة البضاعة المباعة	٧٠٧٤٠٠	٣١٥٠٠٠
مصاريف مختلفة	١٣٥٠٠٠	٩٠٠٠٠
صافي الدخل	١٩٣٠٥٠	١٣٥٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة		
رصيد ١/١	٩٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
صافي الدخل	١٩٣٠٥٠	١٣٥٠٠٠
توزيعات نقدية	—	٩٠٠٠٠
رصيد ١٢/٣١	٢٨٣٠٥٠	٩٠٠٠٠

قائمة المركز المالي

البيان	السن	بردكي
نقدية	١٨٤٥٠٠	٩٠٠٠٠
مخزون	١١٤٨٤٠	٤٥٠٠٠
مباني صافية	٣٦٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
آلات بالصافي	٢٦٥٥٠٠	١٣٥٠٠٠
استثماري التابعة	٤٨٣٢١٠	—
المجموع	١٤٠٨٠٥٠	٤٩٥٠٠٠
رأسمال الأسهم	٩٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
رأسمال إضافي	٢٢٥٠٠٠	١٣٩٥٠٠
أرباح محتجزة	٢٨٣٠٥٠	٩٠٠٠٠
دائنون	—	٤٠٥٠٠
المجموع	١٤٠٨٠٥٠	٤٩٥٠٠٠

المطلوب: ١- إجراء القيود اللازمة بدفاتر شركة السن المتعلقة بالسيطرة بتاريخ ١/١/٢٠٠٩.

٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر السن ٣١/١٢/٢٠٠٩ علماً أنها تستخدم طريقة الحقوق الملكية في المحاسبة في الاستثمار عن التابعة

٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

٤- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٩.

مراحل حل المسألة

١- نسبة السيطرة ٩٠٪

٢- حساب تكلفة التملك

١٠٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ سهم × ٥٠ ل.س رأس مال الأسهم

٢٠٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ سهم × ١٠٠ ل.س رأس مال إضافي

١٥٠٠٠٠٠ نقداً

٤٥٠٠٠٠٠ تكلفة التملك

٣- حساب الشهرة أولاً نحسب القيم الدفترية للأصول في الشركة التابعة في ١/١

من معادلة الحقوق الملكية = أسهم + إضافي + محتجزة ١/١ (العدم وجود ميزانية ١/١)

= ٢٢٥٠٠٠٠ + ١٣٩٥٠٠٠ + ٤٥٠٠٠٠

= ٤٠٩٥٠٠٠

ثانياً حساب القيمة العادلة للأصول التابعة = القيمة الدفترية + فروق القيم العادلة

= ٤٠٩٥٠٠٠ + ٣٦٠٠٠٠ (مباني) – ٢٧٠٠٠٠ (آلات) + ٩٠٠٠٠ (مخزون)

= ٤٢٧٥٠٠٠

ثالثاً بما أن نسبة التملك ٩٠٪ تكون تكلفة التملك = ٤٥٠٠٠٠٠

صافي القيمة العادلة ٩٠٪ = (٣٨٤٧٥٠٠) ← (٤٢٧٥٠٠٠ × ٩٠٪)

الشهرة = ٦٥٢٥٠٠

٣ * حساب الشهرة بالطريقة غير المباشرة

٤٠٠٠٠ تكلفة التملك

٣٦٨٠٠٠ القيمة الدفترية للأصول ٤٠٩٠٠٠
٪٩٠ x
٣٦٨٠٠٠

٨١٤٠٠ علاوة الشراء

فروق القيم العادلة

(٣٢٤٠٠) زيادة المباني ١٢٦٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ = ٣٦٠٠٠ x ٪٩٠
عادلة دفترية

٢٤٣٠٠ نقص الآلات ٤٨٠٠٠ - ٧٥٠٠٠ = ٢٧٠٠٠ x ٪٩٠
عادلة دفترية

(٨١٠٠) زيادة المخزون ٦٩٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ = ٩٠٠٠ x ٪٩٠
عادلة دفترية

٦٥٢٠٠ الشهرة

٤ صافي ربح التابعة في ٣١/١٢/٢٠٠٩

١٢٥٠٠٠ x ٪٩٠ = ١١٢٥٠٠ حصة القابضة
١٢٥٠٠٠ x ٪١٠ = ١٢٥٠٠ حصة الأقلية من الربح

٥ توزيعات الشركة التابعة

٩٠٠٠٠ x ٪٩٠ = ٨١٠٠٠ حصة القابضة من التوزيعات

٩٠٠٠٠ x ٪١٠ = ٩٠٠٠ حصة الأقلية من التوزيعات

حساب حصة السنة من فروق القيم العادلة

البند	الفرق	أساس تحميل العام	حصة السنة وأثرها على الربح
مباني	٣٦٠٠٠ ↑	١٠	(٣٦٠٠٠)
آلات	٢٧٠٠٠ ↓	٦	٤٥٠٠ +
مخزون	٩٠٠٠ ↑	٪١٠٠	(٩٠٠٠)
			(٨١٠٠)

٪٩٠ x ... = ٧٢٩٠ حصة الشركة القابضة

٪١٠ x ... = ٨١٠ حصة الأقلية

ملاحظة

مثلاً البضاعة ازدادت ← تخفيض الربح إشارة (-)

الآلات نقصت ← يعني الاهتلاك نقص زاد الربح الإشارة (+)

مباني ازدادت ← زاد الاهتلاك نقص الربح الإشارة (-)

أصبح بالإمكان حساب (المستحق من الإيراد) للقابضة والأقلية

أ- صافي حصة القابضة = ربح مخصص للقابضة

- فروق القيم العادلة المستحقة

ب- صافي حصة الأقلية = ربح مخصص الأقلية

- المستحق من فروق القيم العادلة

القيود

1) إثبات التملك

45.... من ح/ الاستثمار

إلى المذكورين

1.... إلى ح/ رأس مال الأسهم

2.... إلى ح/ رأس مال إضافي

15.... إلى ح/ النقدية

2) إثبات مصاريف الاندماج والإصدار

5.... من ح/ مصاريف الاندماج

1.... من ح/ مصاريف الإصدار

6.... إلى ح/ النقدية

3) إقفال مصاريف الإصدار والاندماج

1.... من ح/ رأس مال إضافي

1.... إلى ح/ مصاريف الإصدار

5.... من ح/ أرباح محتجزة

5.... إلى ح/ مصاريف اندماج

وعليه تكون القيود المحاسبية عن الاستثمار حسب طريقة حقوق الملكية

1) إثبات إيراد التابعة كإضافة للاستثمار

1215.. من ح/ الاستثمار

1215.. إلى ح/ الإيرادي التابعة

2) إثبات التوزيعات كتخفيض من الاستثمار

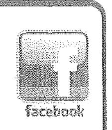
81.... من ح/ النقدية

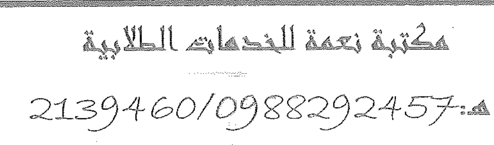
81.... إلى ح/ الاستثمار

3) إثبات حصة العام من فروق القيم العادلة

729. من ح/ إيرادي التابعة

729. إلى ح/ الاستثمار





إجراء قيود التسوية

٤) إلغاء الإيراد

إن رصيد الإيراد في التابعة = ١١٤٢١٠ وهو لدى دفاتر الشركة القابضة وهذا المبلغ يتم إلغاؤه مقابل
→ توزيعات الأرباح ٨١٠٠٠
→ الاستثمار (١١٤٢١٠ - ٨١٠٠٠ = ٣٣٢١٠)

ويكون القيد

١١٤٢١٠ من ح/ الإيراد في التابعة

إلى المذكورين
٨١٠٠٠ إلى ح/ التوزيعات
٣٣٢١٠ إلى ح/ الاستثمار

إلغاء الازدواجية مقابل الاستثمار وحقوق الملكية وفروق القيم العادلة

من المذكورين
٢٢٥٠٠٠ من ح/ رأس مال الأسهم
١٢٩٥٠٠ من ح/ رأس مال إضافي
٤٥٠٠٠ من ح/ أرباح محتجزة ١/١
٢٦٠٠٠ من ح/ مباني
٩٠٠٠ من ح/ المخزون
٦٥٠٢٥٠ من ح/ الشهرة

إلى المذكورين
٤٥٠٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار
٧٠٠٠٠ إلى ح/ الآلات
٤٦٥٠٠ إلى ح/ حقوق الأقلية

ملاحظة هامة

في حال وزعنا أرباح أكثر من الحصة للقابضة يكون القيد

من المذكورين
xx من ح/ الإيراد
xx من ح/ الاستثمار

إلى المذكورين
xx إلى ح/ الاستثمار
xx إلى ح/ التوزيعات

والتفسير عندما وزعنا أكثر من اللازم يعني انخفاض استثمارنا بالتابعة
من ح/ النقدية
إلى ح/ الاستثمار

لهذا عندما ألغينا الإيراد لازم نرجع هالجزء يلي خفضناه لحساب الاستثمار

نهاية المحاضرة السادسة

Fourth

تصحيح المحاضرة السادسة: بالصفحة الأولى الموجودات في الميزانية الموحدة الموجودات هي (١ + ٥)

ملاحظة إذا أعطانا الدكتور بالامتحان ميزانية ٣١/١٢ ولم يذكر أنه تم عليك أي تغير ⟸ حقوق ملكية ١/١
حقوق ملكية ٣١/١٢

* تكملة حل التمرين ١٢ ص ١٩١ :

تذكرة ببعض معطيات المسألة

١- فروق القيم العادلة ٨١٠٠٠ ⟵ ٨١٠٠٠ × ١٠٪ = ٨١٠٠ حصة الأقلية
⟵ ٨١٠٠٠ × ٩٠٪ = ٧٢٩٠٠ حصة القابضة

٢- ربح التابعة ١٣٥٠٠٠ ⟵ ١٣٥٠٠٠ × ١٠٪ = ١٣٥٠٠ حصة الأقلية
⟵ ١٣٥٠٠٠ × ٩٠٪ = ١٢١٥٠٠ حصة القابضة

٣- توزيعات ٩٠٠٠٠ ⟵ ٩٠٠٠٠ × ١٠٪ = ٩٠٠٠ حصة الأقلية
⟵ ٩٠٠٠٠ × ٩٠٪ = ٨١٠٠٠ حصة القابضة

٤- قيود الاستثمار في ٣١/١٢

١٢١٥٠٠ من ح/ الاستثمار
١٢١٥٠٠ إلى ح/ إيراد التابعة

قيد إلغاء الإيراد بقيمة فروق القيم العادلة

٧٢٩٠٠ من ح/ إيراد التابعة
٧٢٩٠٠ إلى ح/ الاستثمار

قيد استلام توزيعات الأرباح

٨١٠٠٠ من ح/ النقدية
٨١٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

ملاحظة بالامتحان لا يهمنا كيفية استلام توزيعات الأرباح نقداً أم ذمم مدينة

ح/ الاستثمار

٤٥٠٠٠٠ رصيد ١/١	٧٢٩٠ إيراد تابعة (فروق)
١٢١٥٠٠ إيراد تابعة	٨١٠٠٠ نقدية (توزيعات)
	٤٨٣٢١٠ رصيد ٣١/١٢ ← هذا نفسه بالميزانية «لكن بالامتحان يتوجب علينا استخراجه»
٥٧١٥٠٠	٥٧١٥٠٠

ح/ إيراد التابعة

٧٢٩٠ استثمار	١٢١٥٠٠ استثمار
١١٤٢١٠ الدخل	
١٢١٥٠٠	١٢١٥٠٠

قيود التسوية والاستبعاد:

1. استبعاد الإيراد بالتابعة

١١٤٢١٠ من ح/ الإيراد

إلى المذكورين

٨١٠٠٠ إلى ح/ توزيعات الأرباح

٣٣٢١٠ إلى ح/ الاستثمار ← ما تبقى لهم من استثمار عند التابعة

2. إلغاء حساب الاستثمار ما تم تملكه

من المذكورين

٢٢٥٠٠٠ من ح/ الأسهم (رأس مال الأسهم)

١٣٩٥٠٠ من ح/ رأس مال إضافي

٤٥٠٠٠ من ح/ أرباح محتجزة

٣٦٠٠٠ من ح/ مباني

٩٠٠٠ من ح/ بضاعة

٦٥٢٠٠ من ح/ الشهرة

إلى المذكورين

٤٥٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

٢٧٠٠٠ إلى ح/ الآلات

٤٢٧٥٠ إلى ح/ الحقوق الأقلية

لجميع قيود التسوية والاستبعاد ترحل على ورقة العمل

قيود تعديل قائمة الدخل بفروق القيم العادلة

٣٦٠٠ من ح/ المصاريف (اهتلاك المباني)

٣٦٠٠ إلى ح/ المباني

٤٥٠٠ من ح/ الآلات (مخصص اهتلاك)

إلى ح/ المصاريف (قسط الاهتلاك)

٩٠٠٠ من ح/ ت بضاعة مباعة

٩٠٠٠ إلى ح/ بضاعة مباعة

١٢٦٩٠ من ح/ حصة الأقلية من الربح

إلى المذكورين

٩٠٠٠ إلى ح/ التوزيعات

٣٦٩٠ إلى ح/ حق الأقلية

---

* ملاحظات هامة:

1) تعالج الاهتلاكات في ح/ المصاريف ويكون قيد الاهتلاك

xx من ح/ المصاريف

xx إلى ح/ المباني

أي كما في مثال محلول في الكتاب نطرح مخصص من الأصل

2) الأرباح المحتجزة هي التي نشأت عند تكلفة التملك ٤٥٠٠٠ لذلك هذه الأرباح تنقل بورقة العمل من أرباح محتجزة ١/١ في قائمة التوزيع وليس أرباح ١٢/٣١ في الميزانية

٣) تفروق القيم العادلة زادت ٩٠٠٠ البضاعة وتم بيعها بالكامل لذلك
بورقة العمل نخرج من المخزون بالطرف الدائن بكامل المبلغ
وزادت تكلفة البضاعة ب ٩٠٠٠
* (الوصينا في البضاعة ← يؤثر على الدخل ب ٤٥٠٠
نرفع تكلفة البضاعة ← ٤٥٠٠
ونخرج من المخزون ← ٤٥٠٠
يعني في حقل الاستبعاد للمخزون مدين دائن
٩٠٠٠ ٤٥٠٠
(الفرق يدور للعام التالي)

«ورقة العمل الموحدة»

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية مدين	الاستبعاد والتسوية دائن	الأرقام الموحدة
قائمة الدخل					
مبيعات	٩٢١٢٤٠	٥٤٠٠٠٠			١٤٦١٢٤٠
إيراد التابعة	١١٤٢١٠	—	١١٤٢١٠		—
(-) تكلفة بضاعة مباعة	٧٠٧٤٠٠	٣١٥٠٠٠	٩٠٠٠		١٠٣١٤٠٠
(-) المصاريف	١٣٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	٣٦٠٠	٤٥٠٠	٢٢٤١٠٠
حصة الأقلية			١٢٦٩٠		١٢٦٩٠
صافي الدخل	١٩٢٠٥٠	١٢٥٠٠٠	١٣٩٥٠٠	٤٥٠٠	١٩٢٠٥٠
التوزيع					
أرباح محتجزة	٩٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٥٠٠٠		٩٠٠٠٠
صافي الدخل	١٩٣٠٥٠	١٢٥٠٠٠	١٣٩٥٠٠	٤٥٠٠	١٩٣٠٥٠
الأرباح القابلة للتوزيع	٢٨٣٠٥٠	١٨٠٠٠٠			
التوزيعات	—	٩٠٠٠٠		٨١٠٠٠، ٩٠٠٠	—
الأرباح المحتجزة ١٢/٣١	٢٨٣٠٥٠	٩٠٠٠٠	١٨٤٥٠٠	٩٤٥٠٠	٢٨٣٠٥٠

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية مدين	الاستبعاد والتسوية دائن	الأرقام الموحدة
الميزانية					
نقدية	١٨٤٥٠٠٠	٩٠٠٠٠٠			٢٧٤٥٠٠٠
مخزون	١١٤٨٤٠٠	٤٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٥٩٨٤٠٠
مباني	٣٦٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٦١٧٤٠٠٠
آلات	٢٦٥٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	٣٧٨٠٠٠
استثمار	٤٨٣٢١٠	—		٤٥٠٠٠٠،٣٣٢١٠	—
الشهرة			٦٥٠٢٥٠		٦٥٠٢٥٠
مجموع الأصول	١٤٠٨٠٥٠	٤٩٥٠٠٠٠			١٤٩٤٩٩٠
رأس مال الأسهم	٩٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠		٩٠٠٠٠٠
رأس مال إضافي	٢٢٥٠٠٠	١٢٩٥٠٠٠	١٢٩٥٠٠٠		٢٢٥٠٠٠
أرباح محتجزة ١٢/٣١	٢٨٢٠٥٠	٩٠٠٠٠٠	١٨٤٥٠٠	٩٤٥٠٠	٢٨٢٠٥٠
دائنون	—	٤٠٥٠٠			٤٠٥٠٠
حقوق أقلية	—			٣٦٩٠،٤٢٧٥٠	٤٦٤٤٠
مجموع الخصوم	١٤٠٨٠٥٠	٤٩٥٠٠٠٠	٦٦٢٧٥٠	٦٦٢٧٥٠	١٤٩٤٩٩٠

سؤال امتحان

((أيضاً طرح الدكتور سؤال امتحاني يخطأ به أغلبية الطلاب
يضع الدكتور إشارة ؟ عند بند الشهرة في حقل الشركة القابضة فيضع
الطالب مبلغ الشهرة والصحيح وضعه عند التسوية في الطرف المدين))

ملاحظات الدكتور عن المحاسبة في العام التالي للسيطرة

في العام التالي لا تختلف الإجراءات كثير أعن في العام الأول

١. قيود التملك

٢. قيود المحاسبة عن إيراد الاستثمار ⟸ ستتكرر كما في العام الأول

٣. الاختلاف سيبدأ عند حساب إيراد الاستثمار ستختلف حصة العام من الفروق للقيم العادلة (يعني إذا كان بقي للأصل ١٠ سنوات عمر إنتاجي ففي السنة التالية سيبقى ٩ سنوات فقط)

٤. حساب الاستثمار في ١/١ العام التالي هو رصيد ١٢/٣١ للسنة السابقة (منتسبة لحساب حصة الشركة القابضة من صافي أصول التابعة)

٥. حق الأقلية هو الرقم الموحد لحق الأقلية للسنة السابقة

٦. الشهرة لا تتغير

٧. جميع أرصدة ١٢/٣١ السنة السابقة هي أرصدة ١/١ للسنة التالية

نهاية المحاضرة السابعة

Fourth

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

قام الدكتور بحل المسألة رقم 13 ص193

بتاريخ 1/1/2009 تملكت شركة دجلة 80% من صافي أصول شركة الفرات وذلك بإصدار 1500 سهم بقيمة اسمية (500) وقيمة إصدار (600) ودفع مبلغ (100000) نقداً، هذا وبلغت مصاريف الإندماج المباشر (15000) ومصاريف إصدار الأسهم (10000) دفعت نقداً، وبتاريخ التملك تعادلت القيم العادلة مع القيم الدفترية لأصول شركة الفرات ماعدا مايلي

1- زيادة في الأراضي بمقدار (15000)

2- زيادة في المعدات بمقدار (10000) وتستهلك على مدار 4 سنوات

3- زيادة بالمخزون بمقدار (8000) وقد تم بيعه خلال عام 2009

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الفرات بتاريخ التملك كمايلي

رأس مال الأسهم (450000)، رأس مال إضافي (180000)، أرباح محتجزة (90000)

وبتاريخ 31/12/2009 كانت القوائم المالية الختامية كمايلي

البيان	شركة دجلة	شركة الفرات
قائمة الدخل		
المبيعات	1500000	750000
تكلفة البضاعة المباعة	(875000)	(250000)
الإيراد الاستثماري التابعة	76000	-
مصاريف تشغيل	(279000)	(200000)
صافي الدخل	422000	200000

قائمة الأرباح المحتجزة

رصيد ١/١	٢٠.....	٩٠....
صافي الدخل	٤٣٢....	٢٠.....
توزيعات الأرباح	(١٥٠....)	(١٠.....)
رصيد ١٢/٣١	٤٨٢....	١٩٠....

قائمة المركز المالي

نقدية	٣٠.....	٢٠.....
زبائن	٧٥....	١٢٥....
مخزون	٢٠.....	٣٠.....
أراضي	٢٠.....	٢٠.....
المعدات	٣٠.....	٢٠.....
الاستثمار في التابعة	٩٩٦....	
المجموع	٢١٧١....	١٠٢٥....
رأس مال الأسهم	١٣٠.....	٤٥٠....
رأس مال إضافي	٣٠.....	١٨٠....
أرباح محتجزة	٤٨٢....	١٩٠....
دائنون	٨٩....	٢٠٥....
المجموع	٢١٧١....	١٠٢٥....

المطلوب: ١- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة دجلة والمتعلقة بالتملك في ١/١/٢٠٠٩ علماً أن الشركة تستخدم طريقة الاستملاك

٢- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة دجلة بتاريخ ١٢/٣١/٢٠٠٩ مع العلم بأن الشركة تستخدم طريقة حقوق الملكية

٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد بتاريخ 2009/12/31

٤- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١

٥- بفرض أن شركة دجلة ظلت محتفظة باستثمارها في شركة الفرات في عام ٢٠١٠ وبالنسبة نفسها وقد حققت شركة الفرات أرباحاً إضافية بلغت (١٥٠٠٠) وأعلنت عن توزيع (٥٠٠٠) والمطلوب

بيان أرصدة الحسابات التالية بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١

أ- الاستثمار في التابعة

ب- الأرباح المحتجزة في التابعة

ج- حقوق الأقلية

الحل

شركة دجلة (القابضة) — شركة الفرات (التابعة)

نسبة التملك ٨٠٪

١- حساب تكلفة التملك

٧٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ سهم × ٥٠٠ (رأس مال الأسهم)

١٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ سهم × ١٠٠ (رأس مال إضافي)

١٠٠٠٠ (نقداً)

١٠٠٠٠٠ تكلفة التملك

١٠٠٠٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

إلى المذكورين

٧٥٠٠٠ إلى ح/ رأس مال الأسهم

١٥٠٠٠ إلى ح/ رأس مال إضافي

١٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية

من المذكورين

١٥٠٠٠ من ح/ مصاريف الاندماج

١٠٠٠٠ من ح/ مصاريف إصدار الأسهم

٢٥٠٠٠ إلى ح/ النقدية

حساب صافي القيم الدفترية للأصول من معادلة الحقوق الملكية

= ٤٥٠٠٠ + ١٨٠٠٠ + ٩٠٠٠

= ٧٢٠٠٠ صافي القيم الدفترية

صافي القيم العادلة = صافي القيم الدفترية + زيادة الأراضي + زيادة المعدات + زيادة المخزون

= ٧٢٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٨٠٠٠

= ١٠٥٠٠٠ القيم العادلة

١٠٥٠٠٠ × ٨٠٪ ← → ١٠٥٠٠٠ × ٢٠٪

٨٤٠٠٠ حصة القابضة — ٢١٠٠٠ = حصة الأقلية

حساب الشهرة

١٠٠٠٠٠ تكلفة التملك

٨٤٠٠٠ صافي القيمة العادلة

١٦٠٠٠ الشهرة

صافي الربح ← ٢٠٠٠٠ → ٢٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ١٦٠٠٠

→ ٢٠٠٠٠ × ٢٠٪ = ٤٠٠٠

١٦٠٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

١٦٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات في التابعة

حساب حصة العام من فروق القيم العادلة

البيان	المبلغ	العمر الإنتاجي	حصة العام
الأراضي	١٥٠٠٠	—	—
المعدات	١٠٠٠٠	٤	٢٥٠٠
المخزون	٨٠٠٠	١٠٠٪	٨٠٠٠
			١٠٥٠٠

١٠٥٠٠ × ٨٠٪ = ٨٤٠٠ ← → ١٠٥٠٠ × ٢٠٪ = ٢١٠٠

حصة القابضة — حصة الأقلية من فروق القيم العادلة

٨٤.... من ح/ الإيرادات في التابعة

٨٤.... إلى ح/ الاستثمار في التابعة

تخفيض الإيراد بقيمة الفروق

توزيعات الأرباح ← ١..... × ٨٠٪ = ٨.....

← ١..... × ٢٠٪ = ٢..... حصة الأقلية

٨..... من ح/ النقدية

٨..... إلى ح/ الاستثمار في التابعة

من المذكورين

٧٦.... من ح/ إيرادات الاستثمار في التابعة

٤.... من ح/ الاستثمار في التابعة

٨..... إلى ح/ توزيعات الأرباح

ح/ الاستثمار في التابعة		ح/ الإيراد في التابعة	
١...... رصيد ١/١	٨..... نقدية	٨٤.... فروق القيم	١٦..... صافي الربح
١٦..... صافي الربح	٨٤.... فروق القيم العادلة	٧٦.... رصيد	
	٩٩٦.... رصيد ١٢/٣١		
١١٦....	١١٦....	١٦٠....	١٦٠....

قيود التسوية والاستبعاد

١٢١.... من المذكورين

٤٥.... من ح/ رأس مال الأسهم

١٨.... من ح/ رأس مال إضافي

٩.... من ح/ أرباح محتجزة

١٥.... من ح/ الأراضي

١.... من ح/ المعدات — ١٢١.... إلى المذكورين

٨.... من ح/ المخزون — ١.... إلى ح/ الاستثمار في التابعة

١٦.... من ح/ الشهرة — ٢١.... إلى ح/ حصة الأقلية

٨٠٠٠ من ١/٤ تكلفة المبيعات
٨٠٠٠ إلى ١/٤ المخزون
٢٥٠٠٠ من ١/٩ المصاريف
٢٥٠٠٠ إلى ١/٩ المعدات

ورقة عمل التوحيد

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	١٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠			٢٢٥٠٠٠
إيراد الاستثمار	٧٦٠٠٠		٧٦٠٠٠		
تكلفة بضاعة مباعة	(٨٧٥٠٠)	(٣٥٠٠٠)	٨٠٠٠		١٣٠٥٠٠
مصاريف	(٢٦٩٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	٢٥٠٠٠		٤٩٤٠٠٠
حصة الأقلية	—	—	١٩٠٠٠		١٩٠٠٠
صافي الدخل	٤٣٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٤٣٢٠٠٠
قائمة توزيع الأرباح					
أرباح محتجزة ١/١	٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
صافي الدخل	٤٣٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٤٣٢٠٠٠
توزيعات الأرباح	(١٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)		٢٠٠٠ ، ٨٠٠٠	(١٥٠٠٠)
أرباح محتجزة ١٢/٣١	٤٨٢٠٠٠	١٩٠٠٠			٤٨٢٠٠٠
قائمة المركز المالي					
النقدية	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠			٥٠٠٠٠
زبائن	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠			٢٠٠٠٠٠
مخزون	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٦٨٠٠٠

البيان					
أراضي	٢٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		٥٥٠٠٠٠٠
المعدات	٣٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٥٧٥٠٠٠٠
استثماري التابعة	٩٩٦....	—	٤٠....	١٠٠٠٠٠٠	—
الشهرة	—	—	١٦....	—	١٦....
المجموع	٢١٧١....	١٠٢٥....	—	—	٢٥٨٥....
رأس مال الأسهم	١٢٠٠....	٤٥٠....	٤٥٠....		١٢٠٠....
رأس مال إضافي	٣٠٠....	١٨٠....	١٨٠....		٣٠٠....
أرباح محتجزة ١٢/٣١	٤٨٢....	١٩٠....	٢٩٠....	١٠٠....	٤٨٢....
دائنون	١٨٩....	٢٠٥....			٢٩٤....
حق الأقلية	—		١٠....	٢١٠....	٢٠٩....
المجموع	٢١٧١....	١٠٢٥....	١٤١٥....	١٤١٥....	٢٥٨٥....

المحاسبة عن الاستثمار في العام التالي

القيد الأول لن يتغير — القيد الثاني هو الذي سيتغير

الأرباح ١٥.... ← ١٢....
← ٣....

توزيعات ٥.... ← ٤....
← ١....

١٢.... من ح/ الاستثمار — ١٢.... إلى ح/ الإيرادات في التابعة

من المذكورين

٤٥.... من ح/ الأسهم

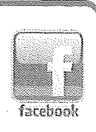
١٨.... من ح/ رأس مال إضافي

١٩.... من ح/ أرباح محتجزة ١٢/٣١/٢٠١٠

١٥.... من ح/ الأراضي — إلى المذكورين

٧٥.... من ح/ معدات — ٩٩٦.... إلى ح/ الاستثمار في التابعة

١٦.... من ح/ الشهرة — ٢٠٩.... إلى ح/ حق الأقلية



كما قام الدكتور بحل المسألة 16

بتاريخ ١/١/٢٠٠٩ تملكت شركة الصقر ٨٠٪ من صافي أصول شركة النسر مقابل ما يلي: ١. إصدار ١٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية (٥٠٠) وقيمة إصدار (١٥٠٠)
٢. دفع مبلغ (٧٥٠٠٠) نقداً. كما دفعت نقداً (٢٠٠٠٠) مصاريف اندماج مباشرة (١٠٠٠٠) مصاريف إصدار الأسهم.
وبتاريخ التملك تعادلت القيم الدفترية للأصول في شركة النسر مع القيم العادلة ماعدا ما يلي: ١. زيادة الأراضي بمقدار (١٥٠٠٠)
٢. زيادة المباني بمقدار (١٠٠٠٠) وإن المدة الباقية لها (٤) سنوات
٣. نقص في الآلات بمقدار (١٥٠٠٠) والمدة الباقية لها (٥) سنوات
٤. زيادة في المخزون مبلغ (١٠٠٠٠) حيث تم بيع ٧٥٪ منه عام ٢٠٠٩.
هذا وقد كانت الحقوق المساهمين لشركة النسر بتاريخ التملك كما يلي
(١٥٠٠٠٠) رأس مال الأسهم، (٧٥٠٠٠) رأس مال إضافي، (٥٠٠٠٠) أرباح محتجزة
وبتاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٩ كانت القوائم المالية للشركتين وقبل إجراء المعالجة المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة من قبل الشركة القابضة والتي تطبق طريقة حقوق الملكية على النحو التالي:

القوائم في ٣١/١٢/٢٠٠٩

البيان	القابضة	التابعة
قائمة الدخل		
مبيعات	٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
تكلفة بضاعة مباعة	(١٧٥٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
مصاريف إدارية	(٤٦٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)
صافي الدخل	٧٩٠٠٠	٤٠٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة		
أرباح ١/١	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
صافي الدخل	٧٩٠٠٠	٤٠٠٠٠
توزيعات معلن عنها	(٥٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
رصيد ٣١/١٢	١٧٩٠٠٠	٧٠٠٠٠

قائمة المركز المالي

البيان	القابضة	التابعة
صندوق	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
زبائن	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
مخزون	٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
أراضي	٦٤٠٠٠	٨٠٠٠٠
مباني بالصافي	٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠
آلات بالصافي	١٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
استثمار في التابعة	٣٠٠٠٠٠	—
إجمالي الأصول	٧٦٩٠٠٠	٣٤٠٠٠٠
رأس مال الأسهم	٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
رأس مال الإضافي	٢٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
أرباح محتجزة	١٧٩٠٠٠	٧٠٠٠٠
توزيعات مستحقة الدفع	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
دائنون	٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
إجمالي الحقوق والخصوم	٧٦٩٠٠٠	٣٤٠٠٠٠

المطلوب ١) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً الطريقة الاستملاك بتاريخ التوحيد ٢) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة بتاريخ ١٢/٣١ وفقاً الطريقة حقوق الملكية وترحيلها إلى الحساب ذات العلاقة

٣) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في ١٢/٣١/ ٢٠٠٩م

٤) إعداد ورقة عمل التوحيد في ١٢/٣١/ ٢٠٠٩م

الحل: الشركة القابضة (الجبق) الشركة التابعة (النسر)

نسبة التملك ٨٠٪

حساب تكلفة التملك ١٥٠ × ٥٠٠ = ٧٥٠٠٠ (رأس مال الأسهم)

١٥٠ × ١٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ (رأس مال إضافي)

٧٥٠٠٠ (نقداً)

٣٠٠٠٠٠ كل س

٣٠٠٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة
إلى المذكورين
٢٥٠٠٠ إلى ح/ رأس مال الأسهم
١٥٠٠٠ إلى ح/ رأس مال إضافي
٢٥٠٠٠ إلى ح/ النقدية

من المذكورين
٥٠٠٠ من ح/ مصاريف اندماج مباشرة
١٠٠٠٠ من ح/ مصاريف إصدار الأسهم
٣٥٠٠٠ إلى ح/ النقدية

من معادلة حقوق الملكية حسب صافي القيمة الدفترية للأصول
= ١٥٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠ + ٥٠٠٠٠
= ٢٧٥٠٠٠

٢٧٥٠٠٠ × ٨٠٪ = ٢٢٠٠٠٠ ← حصة القابضة
٢٧٥٠٠٠ × ٢٠٪ = ٥٥٠٠٠ ← حصة الأقلية

القيمة العادلة للأصول = صافي القيمة الدفترية + زيادة الأراضي + زيادة مباني + زيادة مخزون − نقص الآلات
= ٢٧٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ − ١٥٠٠٠
= ٢٩٥٠٠٠

٢٩٥٠٠٠ × ٨٠٪ = ٢٣٦٠٠٠ ← حصة القابضة
٢٩٥٠٠٠ × ٢٠٪ = ٥٩٠٠٠ ← حصة الأقلية

حساب الشهرة
٣٠٠٠٠٠ تكلفة التملك
٢٣٦٠٠٠ صافي القيمة العادلة
٦٤٠٠٠ الشهرة

الأرباح في التابعة ....٤٠ ← ٤٠ × ٨٠٪ = ٣٢.... حصة القابضة
← ٤٠ × ٢٠٪ = ٨.... حصة الأقلية

٣٢.... من ح/ الاستثمار في التابعة
٣٢.... إلى ح/ الإيرادات في التابعة

حساب فروق القيم العادلة

البيان	المبلغ	العمر الإنتاجي	حصة العام
الأراضي	↑ ١٥....	-	-
المباني	↑ ١....	٤	- ٢٥....
الآلات	↓ ١٥....	٥	+ ٣....
المخزون	↑ ١....	٪٧٥	- ٧٥....
			٧....

٧.... × ٨٠٪ = ٥٦.... حصة القابضة من الفروق
٧.... × ٢٠٪ = ١٤.... حصة الأقلية من الفروق

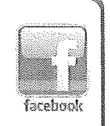
٥٦.... من ح/ الإيرادات في التابعة
٥٦.... إلى ح/ الاستثمار في التابعة

توزيعات الأرباح في التابعة

٢.... ← ٢.... × ٨٠٪ = ١٦.... حصة القابضة
← ٢.... × ٢٠٪ = ٤.... حصة الأقلية

١٦.... من ح/ ذمم مستحقة (توزيعات مستحقة)
١٦.... إلى ح/ الاستثمارات في التابعة

ملاحظة ح/ التوزيعات مستحقة أو ذمم مستحقة لأننا لم نعطي هذه التوزيعات ويجب معالجتها في ميزانية القابضة
ولكن أشار الدكتور أننا لسنا مطالبين بذلك في الامتحان لأن الميزانيتين في المسألة ستكون بعد التعديل



أصبح لدينا الأرصدة التالية
رصيد حساب الاستثمار ...21.400 ـ زاد بمعدل ...1.400 عن أول العام
رصيد الإيراد بالتابعة ...264
رصيد توزيعات مستحقة ...16
قيود التسوية

...264 من ح/ الإيرادات في التابعة
إلى المذكورين
...16 إلى ح/ توزيعات الأرباح
...1.400 إلى ح/ الاستثمار في التابعة

ح/ الاستثمار في التابعة		ح/ إيرادات الاستثمار	
...20 رصيد 1/1	...16 ذمم مستحقة	...56 فروق الأسعار	...320 صافي الربح
...320 صافي الربح	...56 فروق الأسعار	...264	
	...21.400 رصيد 12/31		
...220	...220	...320	...320

من المذكورين
...150 من ح/ رأس مال الأسهم
...70 من ح/ رأس مال إضافي
...50 من ح/ أرباح محتجزة
...150 من ح/ أراضي
...100 من ح/ مباني
...100 من ح/ المخزون
...64 من ح/ الشهرة
إلى المذكورين
...300 إلى ح/ الاستثمار في التابعة
...150 إلى ح/ الآلات
...590 إلى ح/ حصة الأقلية

٥٠٠٠٠ من ح/ تكلفة بضاعة مباعة
٥٠٠٠٠ إلى ح/ المخزون سلعي
٣٠٠٠ من ح/ مصروف (اهتلاك مباني)
٣٠٠٠ إلى ح/ مباني
٢٠٠٠ من ح/ الآلات
٢٠٠٠ إلى ح/ مصروف (اهتلاك)
٦٦٠٠٠ من ح/ حصة الأقلية
إلى المذكورين
٦٢٠٠٠ إلى ح/ حق الأقلية (لم يوزع)
٤٠٠٠ إلى ح/ التوزيعات

في العام التالي
من المذكورين
١٥٠٠٠٠ من ح/ رأس مال الأسهم
٧٥٠٠٠ من ح/ رأس مال إضافي
٧٠٠٠٠ من ح/ أرباح محتجزة 31/12/09
١٥٠٠٠ من ح/ الأراضي
٧٥٠٠٠ من ح/ مباني (حصة العام)
٣٠٠٠ من ح/ مخزون
إلى المذكورين
٣١٠٠٠٠ إلى ح/ استثمار في التابعة
١٢٠٠٠ إلى ح/ الآلات
٦١٤٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

ملاحظات عن المسألة
1) لا ننسى التوزيعات سواء نقدية أو مستحقة ستكون معالجة دوماً في ميزانية القابضة المعطاه
2) إذا لم يباع المخزون ← لا يؤثر على الربح
لأني اشتريت بضاعة لكن لم أبعها

في العام التالي للسيطرة قلنا أن أرصدة ١٢/٣١ للعام السابق هي أرصدة ١/١ للعام التالي وهي

٩/ أرباح محتجزة ١/١

٩/ الاستثمار ١/١] يكون رصيد ١٢/٣١ في الميزانية

٩/ حق الأقلية ١/١ وهو رصيد ورقة العمل الموحدة ١٢/٣١ العام السابق

حصة العام من الفروق للقيم العادلة ← انتباه نخصم ما استهلك من هذه الفروق سابقاً

نهاية المحاضرة الثامنة

Fourth

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

قام الدكتور بحل المسألة رقم 17 وقال إنّ مثيله لنموذج المسائل في الامتحان:

بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة النصر 90% من صافي أصول شركة الاتحاد مقابل ما يلي:

أ- إصدار ١٥٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠ ل.س وقيمة سوقية ٢٠؟

ب- دفع مبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س نقداً

كما دفعت النصر ٢٠٠٠٠ مصاريف اندماج مباشرة و ١٥٠٠٠ مصاريف اندماج غير مباشرة

وبهذا التاريخ بلغت حقوق الملكية في شركة الاتحاد ٢٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم، ٥٠٠٠٠ رأس مال إضافي، ٦٠٠٠٠ أرباحاً محتجزة. هذا وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول وخصوم شركة الاتحاد ما عدا زيادة في قيمة الأصول التالية

الآلات بقيمة ٥٠٠٠٠ تستهلك على (٥) سنوات،

مخزون بقيمة ٤٠٠٠٠ سيتم بيعه في مدار سنتين (مناصفة)

بتاريخ 2009/12/31 أعلنت ووزعت شركة النصر 50% من أرباحها الصافية بينما بلغت التوزيعات النقدية لشركة الاتحاد ما نسبته 70% من أرباحها الصافية.

وقد كانت أرصدة الحسابات بتاريخ 2009/12/31 في دفاتر القابضة والتابعة قبل توزيع الأرباح من قبل الشركتين وقبل إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة والحسابات المرتبطة بها من قبل الشركة القابضة والتي تنتج عن تطبيق طريقة حقوق الملكية كما يلي:

البيان	النصر مدين	النصر دائن	الاتحاد مدين	الاتحاد دائن
مبيعات	—	٢٥٠....	—	١٨٥....
تكلفة البضاعة المباعة	١٢٠....	—	٧٥....	—
مصاريف مختلفة	٢٠....	—	٢٥....	—
نقدية	٢٥....	—	١٥....	—
زبائن	٣٠....	—	١٦....	—
بضاعة	١٧٥....	—	١٥....	—
آلات	٣٥....	—	٢٠....	—
م آلات	—	٢٥....	—	٢٠....
مباني	—	—	٥....	—
رأسمال الأسهم	—	٨....	—	٢٠....
رأسمال إضافي	—	١٥....	—	٧٥....
أرباح محتجزة	—	٧٥....	—	٦....
دائنون	—	٢٠....	—	١٧....
م دفع	—	١٢٥....	—	١....
			٨١....	٨١....

المطلوب ١) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة بتاريخ 1/1/2009 باستخدام طريقة الاستملاك

٢) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر في القابضة بتاريخ 12/31 باستخدام طريقة الحقوق الملكية.

٣) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد بتاريخ 12/31/2009

٤) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 12/31/2009

الحل: شركة النصر (القابضة) شركة الاتحاد (التابعة)

نسبة التملك ٩٠٪

حساب تكلفة التملك

٢٢٥.... = ١٥.... سهم × ١٥ ل.س (رأس مال الأسهم)

٧٥.... = ١٥.... سهم × ٥ ل.س (رأس مال إضافي)

١..... = (نقدية)

٤..... تكلفة التملك

٤..... من ح/ الاستثمار في التابعة

إلى المذكورين

٢٢٥.... إلى ح/ رأس مال الأسهم

٧٥.... إلى ح/ رأس مال إضافي

١..... إلى ح/ النقدية

قيد الاستثمار في ١/١

من المذكورين

٢٥... من ح/ مصاريف اندماج مباشر

١٥... من ح/ مصاريف اندماج غير مباشر

٤.... إلى ح/ النقدية

حساب الشهرة

أ- من معادلة حقوق الملكية حسب صافي القيمة الدفترية للأصول

= ٢٠..... + ٧٥.... + ٦..... ⟸ إذا لم تعط حقوق الملكية بنص المسألة تؤخذ من ميزان المراجعة

= ٢٢٥....

١- حساب الشهرة بالطريقة المباشرة

صافي القيمة العادلة = صافي القيمة الدفترية + زيادة الآلات + زيادة المخزون

= ٢٢٥.... + ٥.... + ٤....

= ٤٢٥.... ← ٤٢٥.... × ٩٠٪ = ٣٨٢٥....

← ٤٢٥.... × ١٠٪ = ٤٢٥...

الشهرة = ٤..... - ٣٨٢٥.... = ١٧٥....

قيود المحاسبة عن الاستثمار في ١٢/٣١

أولاً حساب صافي ربح التابعة

١٨٥٠٠٠ المبيعات
(٧٥٠٠٠) تكلفة البضاعة المباعة
(٢٥٠٠٠) مصاريف مختلفة
٨٥٠٠٠ صافي ربح التابعة

٨٥٠٠٠ صافي ربح التابعة

٨٥٠٠٠ × ٩٠٪ = ٧٦٥٠٠ حصة القابضة

٨٥٠٠٠ × ١٠٪ = ٨٥٠٠ حصة الأقلية

٧٦٥٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة
٧٦٥٠٠ إلى ح/ الإيرادات في التابعة

ثانياً حساب فروق القيم العادلة

البيان	المبلغ	العمر الإنتاجي	حصة العام
الثلاجات	٥٠٠٠٠	٥	(١٠٠٠٠)
مخزون	٤٠٠٠٠	٥٠٪	(٢٠٠٠٠)
			(٣٠٠٠٠)

٣٠٠٠٠ فروق القيم العادلة لهذا العام

٣٠٠٠٠ × ٩٠٪ = ٢٧٠٠٠ حصة القابضة

٣٠٠٠٠ × ١٠٪ = ٣٠٠٠ حصة الأقلية

٢٧٠٠٠ من ح/ إيرادات في التابعة
٢٧٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار في التابعة

تخفيض الإيراد بقيمة فروق القيم العادلة

ثالثاً قررت الشركة التابعة توزيع ٧٠٪ من أرباحها الصافية

٧٠٪ × ٨٥٠٠٠ = ٥٩٥٠٠

٥٩٥٠٠ توزيعات الأرباح

٥٩٥٠٠ × ٩٠٪ = ٥٣٥٥٠ حصة القابضة من التوزيع

٥٩٥٠٠ × ١٠٪ = ٥٩٥٠ حصة الأقلية من التوزيع

٥٣٥٥٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

٥٣٥٥٠ إلى ح/ الإيرادات في التابعة

ح/ الاستثمار في التابعة		ح/ الإيرادات في التابعة	
٤٠٠٠٠٠٠ رصيد ١/١	٥٣٥٥٠ نقدية	٢٧٠٠٠ فروق القيم	٧٦٥٠٠ صافي الربح
٧٦٥٠٠ صافي الربح	٢٧٠٠٠ فروق القيم	٤٩٥٠٠ صافي الدخل	
	٣٩٩٥٩٥٠ رصيد ١٢/٣١		
٤٠٧٦٥٠٠	٤٠٧٦٥٠٠	٧٦٥٠٠	٧٦٥٠٠

قيود التسوية والاستبعاد

٤٤٢٥٠٠٠ من المذكورين

٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ رأس مال الأسهم

٧٥٠٠٠٠ من ح/ رأس مال إضافي

٦٠٠٠٠٠ من ح/ أرباح محتجزة

٥٠٠٠٠٠ من ح/ الآلات

٤٠٠٠٠٠ من ح/ المخزون

١٧٥٠٠٠ من ح/ الشهرة

٤٤٢٥٠٠٠ إلى المذكورين

٤٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار في التابعة

٤٢٥٠٠٠ إلى ح/ حصة الأقلية

من المذكورين

٤٩٥٠٠ من ح/ إيراد الاستثمار

٤٠٥٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

٥٣٥٥٠ إلى ح/ توزيعات الأرباح

هذا القيد يعني أنه تم توزيع أرباح للقابضة أكثر من حصتها في الأرباح المحققة

...... من ح/ تكلفة المبيعات
...... إلى ح/ المخزون

١...... من ح/ المصاريف (اهتلاك المباني التي زادت)
١...... إلى ح/ المباني

من المذكورين
٥٥... من ح/ حصة الأقلية (٨٥... - ٣٠...)
منها في الربح ↓ فروق القيم العادلة ↓
٤٥... من ح/ الحقوق الأقلية
٥٩٥... إلى ح/ توزيعات الأرباح

ملاحظة: لو كانت إشارة فروق القيم العادلة موجبة لكان القيد
xx من ح/ الاستثمار في التابعة
xx إلى ح/ الإيرادات في التابعة
أي زاد الاستثمار بمقدار زيادة فروق القيم العادلة.

ورقة عمل التوحيد

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد مدين	التسوية والاستبعاد دائن	الأرقام الموحدة
قائمة الدخل					
المبيعات	٢٥.....	١٨٥....			٤٣٥....
إيراد الاستثمار	٤٩٥...	-	٤٩٥...		-
تكلفة المبيعات	١٢.....	٧٥....	٢.....		٢٢٥....
المصاريف	٢.....	٢٥....	١.....		٥٥....
حصة الأقلية			٥٥...		٥٥...
صافي الدخل	١٤٩٥...	٨٥....	٨٥....		١٤٩٥...

[٣]

قائمة الأرباح المحتجزة

البيان	الشركة الأم	الشركة التابعة	مدين	دائن	الموحد	
رصيد 1/1	٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠		٧٥٠٠٠	
صافي الدخل	١٤٩٥٠٠	٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠		١٤٩٥٠٠	
توزيعات الأرباح	(٧٤٧٥٠)	(٥٩٥٠٠)		٥٢٥٠٠ ٥٩٥٠	٧٤٧٥٠	
رصيد الأرباح المحتجزة 12/31	١٤٩٧٥٠	٨٥٥٠٠	١٤٥٠٠٠	٥٩٥٠٠	١٤٩٧٥٠	

قائمة المركز المالي

البيان	الشركة الأم	الشركة التابعة	مدين	دائن	الموحد	
نقدية	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠			٤٠٠٠٠	
زبائن	٣٠٠٠٠	١٦٠٠٠			٤٦٠٠٠	
بضاعة	١٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٤٥٠٠٠	
آلات	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠		٦٠٠٠٠	1
م. آلات	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠		١٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	
مباني	—	٥٠٠٠			٥٠٠٠	
مدينو توزيعات مستحقة	٥٢٥٠٠			٥٢٥٠٠	—	5
استثمار في التابعة	٢٩٥٩٥٠	—	٤٠٥٠	٤٠٠٠٠	—	4
الشهرة			١٧٥٠٠		١٧٥٠٠	
مجموع الأصول	١٤٩٩٥٠٠	٦٩٠٠٠٠			١٨١٧٥٠٠	
رأس مال الأسهم	٨٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠	
رأس مال إضافي	١٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠		١٥٠٠٠٠	
أرباح محتجزة	١٤٩٧٥٠	٨٥٥٠٠	١٤٥٠٠٠	٥٩٥٠٠	١٤٩٧٥٠	
دائنون	٢٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠			٣٧٠٠٠٠	
أ.دفع	١٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠			٢٢٥٠٠٠	
توزيعات مستحقة ذمم دائنة	٧٤٧٥٠	٥٩٠٠٠	٥٢٥٠٠		٨٠٧٥٠	2
حق الأقلية	—		٤٠٥٠	٤٢٥٠٠	٤٢٠٥٠	

مجموع الخصوم	١٤٩٩٥٠٠٠		٦٩٠٠٠		١٨١٧٥٠٠٠

[١] يمكن وصفه بالطرف الدائن أي مع الحقوق الملكية

[٢] يكون قيد توزيع الأرباح في الشركة التابعة

٥٩٥٠٠ من ح/ توزيعات الأرباح

إلى ح/ ذمم دائنة (دائنون توزيع الأرباح)

[٣] إيراد الاستثمار لا يظهر إلا بعد المحاسبة عن الاستثمار فظهور رصيد حساب إيراد الاستثمار في التابعة في ١٢/٣١

[٤] الاستثمار في التابعة لا يظهر أيضاً إلا بعد المحاسبة عن الاستثمار فظهور رصيد حساب ١٢/٣١

[٥] هذه الإضافة غير مطلوبة في الامتحان لكن هنا نضيفها ثم نحذفها من دائنون (ذمم دائنة في التابعة) لأنها متضمنة ضمناً (عملية داخلية تحذف بالتسوية فيكون المبلغ على مستوى المجموعة صفر.

ملاحظة لا نعالج توزيعات القابضة أو التابعة في الامتحان لا بالنقدية ولا بالمدينين ما يهمنا هو حساب الاستثمار والإيراد الاستثمار المحاسبة عن الاستثمار في العام التالي

القيم الدفترية والقيم العادلة نفسها

الأرباح والتوزيعات معطاة

أما الفروق والشهرة يجب حسابها

[١] الاستثمار ← ٢٩٥٩٥٠٠ رصيد ١٢/٣١ بورقة العمل

تكلفة الاستثمار

[٢] حق الأقلية إما من قائمة ورقة العمل

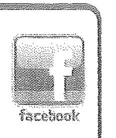
أي القيمة الدفترية ٢٠٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠٠ + ٨٥٠٠٠٠

أسهم إضافي محتجزة ١٢/٣١

= ٢٦٠٥٠٠٠

القيمة العادلة = ٣٦٠٥٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ ← الجزء المتبقي

دفترية آلات بضاعة



القيمة العادلة = ٤٢٠٠٠ ← ٢٧٨٤٥٠

٤٢٠٠٠ ←

الشهرة = ٣٩٠٩٠٠ تكلفة التملك

٢٧٨٤٥٠ القيمة العادلة

١١٢٥٠٠ ذات السنة الماضية

القيود

٢٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم

٧٥٠٠٠ رأس مال إضافي

٨٥٠٠٠ أرباح (١/١)

٤٠٠٠٠ آلات

٢٠٠٠٠ بضاعة

١١٢٥٠٠ الشهرة

إلى المذكورين

٣٩٠٩٠٠ إلى ح/ الاستثمار في التابعة

٤٢٠٠٠ إلى ح/ الأقلية

١٠٠٠٠ من ح/ مصروف (الاهتلاك)

١٠٠٠٠ إلى ح/ الآلات

٢٠٠٠٠ من ح/ تكلفة المبيعات

٢٠٠٠٠ إلى ح/ مخزون

٥٢٠٠٠ من ح/ ذمم دائنة

٥٢٠٠٠ إلى ح/ ذمم مدينة

نهاية المحاضرة التاسعة



...الملحـــق الأول ....

دورة 2012-2013

في 2010/1/1 تملكت شركة النور 90% من صافي أصول شركة السلام بسداد مبلغ 000 600 1 ل.س نقدا، ومبلغ 000 45 ل.س مصاريف للسيطرة، منها 000 10 ل.س مباشرة. وبتاريخ التملك تطابقت القيم الدفترية لشركة السلام التابعة مع القيم العادلة ماعدا: زيادة المباني بمبلغ 000 240 ل.س (العمر المتبقي 20 سنة)، نقص بالمخزون بمبلغ 000 20 ل.س (تم بيع 70% منه خلال العام 2010). وقد تضمنت حقوق المساهمين في الشركتين بتاريخ التملك:

شركة النور	رأس مال أسهم	2,000,000	رأس مال إضافي	420,000	أرباح محتجزة	100,000
شركة السلام	رأس مال أسهم	700,000	رأس مال إضافي	230,000	أرباح محتجزة	50,000

وقد كانت أرصدة الحسابات للشركتين بنهاية العام 2010 كما يلي (علاوة عن الأرصدة التي تنجم عن المحاسبة عن الاستثمار):

الحساب	المبيعات	الأراضي	المخزون	النقدية	المصاريف	موردون	المباني	تكلفة البضاعة المباعة
النور	1,000,000	100,000	40,000	189,400	200,000	150,000	800,000	500,000
السلام	700,000	200,000	90,000	346,000	100,000	100,000	444,000	330,000

وقد كانت توزيعات الأرباح التي سددت نقدا - القابضة: نسبة 75% من مجمل الأرباح المعدة للتوزيع.
- التابعة: نسبة 100% من صافي ربح العام.

بافتراض ان الشركة القابضة تتبع طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار وعليه اجب على الأسئلة 1 حتى 20:

س1: عند إجراء قيود أثبات عملية التملك في 1/1، يتضمن قيد الإثبات ح/ الاستثمار بحيث يكون:		س2: تبلغ علاوة الشراء لاحتساب الشهرة مبلغ:		س3: تبلغ الشهرة	
(A)	مدين بمبلغ 1600000	A	728000	A	498000
B	مدين بمبلغ 1610000	(B)	718000	B	508000
C	مدين بمبلغ 1645000	C	743500	C	530000
D	مدين بمبلغ 1635000	D	620000	(D)	520000
E	غير ذلك	E	غير ذلك	E	غير ذلك

س4: عند إثبات المحاسبة عن الاستثمار في 12/31، بإتباع طريقة حقوق الملكية في قيد إثبات إيراد الاستثمار يتضمن:		س5: عند إجراء قيود المحاسبة عن الاستثمار في 12/31، في قيد إثبات توزيعات أرباح التابعة يكون:	
A	ح/ إيراد الاستثمار مدين مقابل ح/ الاستثمار دائن بمبلغ 243000	A	ح/ الاستثمار مدين بمبلغ 270000
(B)	ح/ الاستثمار مدين مقابل ح/ إيراد الاستثمار دائن بمبلغ 243000	B	ح/ الاستثمار دائن بمبلغ 270000
C	ح/ الاستثمار مدين مقابل ح/ إيراد الاستثمار دائن بمبلغ 270000	C	ح/ الاستثمار مدين بمبلغ 243000
D	ح/ الاستثمار دائن مقابل ح/ إيراد الاستثمار مدين بمبلغ 270000	(D)	ح/ الاستثمار دائن بمبلغ 243000
E	غير ذلك	E	غير ذلك

س6: في قيود التسوية والاستبعاد يتضمن قيد استبعاد إيراد الاستثمار:		س7: في قيود التسوية يتضمن قيد إثبات حصة الأقلية بربح التابعة:	
A	ح/ الاستثمار مدين بمبلغ 1800	(A)	ح/ حق الأقلية دائن بمبلغ 200
(B)	ح/ الاستثمار دائن بمبلغ 1800	B	ح/ حق الأقلية مدين بمبلغ 200
C	ح/ الاستثمار مدين بمبلغ 2000	C	ح/ حق الأقلية دائن بمبلغ 27200
D	ح/ الاستثمار دائن بمبلغ 2000	D	ح/ حق الأقلية مدين بمبلغ 27200
E	غير ذلك	E	غير ذلك

الأسئلة من 8 وحتى 20: بعد إتمام إعداد ورقة عمل التوحيد (المدرجة أدناه جزئيا) اختر إجابة السؤال المشار إليها برقمه:

البيان	شركة النور القابضة	شركة السلام التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	1,000,000	700,000			1,700,000
إيرادات بالتابعة	س8				
تكلفة البضاعة المباعة	500,000	330,000	س9		
المصاريف	200,000	100,000			
حصة الأقلية بالربح			س10		
صافي الدخل			س11	س12	س13
قائمة التوزيع					
الأرباح المحتجزة أول المدة					س14
صافي الدخل					
توزيعات الأرباح					
الأرباح المحتجزة				س15	
الميزانية					
النقدية	189,400	346,000			
المباني	800,000	444,000			
المخزون	40,000	90,000			
الأراضي	100,000	200,000			
الاستثمار بالتابعة	س16				
الشهرة	س17				
المجموع					
الموردين	150,000	100,000			
رأس مال أسهم	2,000,000	700,000			
رأس مال إضافي	420,000	230,000			
الأرباح المحتجزة					
حق الأقلية				س18	س19
المجموع				س20	

السؤال	A		B		C		D		E	
س 8	A	0	B	243,000	C	244,800	D	27,000	E	غير ذلك
س 9	A	0	B	10,000	C	20,000	D	40,000	E	غير ذلك
س 10	A	0	B	200	C	27,000	D	27,200	E	غير ذلك
س 11	A	208,400	B	248,000	C	284,000	D	284,800	E	غير ذلك
س 12	A	14,000	B	41,200	C	27,200	D	37,200	E	غير ذلك
س 13	A	548,200	B	542,800	C	561,800	D	516,800	E	غير ذلك
س 14	A	100,000	B	150,000	C	50,000	D	284,000	E	غير ذلك
س 15	A	284,000	B	239,200	C	211,200	D	159,200	E	غير ذلك
س 16	A	0	B	1,611,800	C	1,610,000	D	1,601,800	E	غير ذلك
س 17	A	0	B	498,000	C	530,000	D	520,000	E	غير ذلك
س 18	A	0	B	120,000	C	98,000	D	22,000	E	غير ذلك
س 19	A	200	B	120,200	C	119,800	D	120,000	E	غير ذلك
س 20	A	2,880,000	B	2, 388,000	C	2, 038,000	D	2,330,000	E	غير ذلك

حل دورة المحاسبة المتقدمة 3/2 (الاندماج)
فصل أول 2012- 2013

نسبة التملك 90%

تكلفة الاستملاك 1600000

صافي أصول الشركة التابعة بالقيم الدفترية = رأس المال + رأس المال الإضافي + الأرباح المحتجزة = 700000 + 230000 + 50000 = 980000

علاوة الشراء = تكلفة الاستملاك – حصة الشركة القابضة من صافي الأصول بالقيم الدفترية = 1600000 – (90% * 980000) = 718000 "س2"

صافي أصول الشركة التابعة بالقيم العادلة = صافي أصول التابعة بالقيم الدفترية + الزيادة في المباني – النقص في المخزون = 980000 + 240000 – 20000 = 1200000

الشهرة = تكلفة الاستملاك – حصة الشركة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة = 1600000 – (90% * 1200000) = 520000 "س3"

فروقات القيمة العادلة :

البيان	حصة شركة النور	حصة شركة السلام	المجموع
زيادة استهلاك المباني	12000 * 90% = 10800	12000 * 10% = 1200	12000قسط الاهتلاك السنوي
المخزون المباع	(14000) * 90 % = (12600)	(14000) * 10 % = (1400)	(14000) تكلفة البضاعة المباعة
المجموع	(1800)	(200)	(2000)

بما أن القيمة العادلة للمباني زادت بالتالي الفروقات الخاصة بالاستهلاك ستخفض الربح

بما أن القيمة العادلة للمخزون انخفضت بالتالي الفروقات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة ستزيد الربح " المخزون تم بيع 70% منه و بالتالي 20000 * 70% = 14000 "

شركة السلام	البيان
المبيعات	700000
تكلفة البضاعة المباعة	(330000)
مصاريف	(100000)
صافي الربح	270000

حصة الشركة القابضة من ربح شركة السلام = 270000 * 90 % = 243000

حصة الأقلية من ربح شركة السلام = 270000 * 10 % = 27000

القيود في دفاتر شركة النور :

1600000 من ح / الاستثمار "س1"	1600000 إلى ح / النقدية

إثبات الاستثمار في شركة النور

243000 من ح / الاستثمار	243 إلى ح / إيراد الاستثمار

إثبات إيراد الاستثمار في شركة النور "س4"

1800 من ح / الاستثمار	1800 إلى ح / إيراد الاستثمار

اثبات فروقات القيمة العادلة

243000 من ح / توزيعات الأرباح	243000 إلى حساب الاستثمار "س5"

اثبات توزيعات أرباح شركة النور

حساب الاستثمار	
1600000 رصيد 1/1 243000 إيراد الاستثمار 1800 إيراد الاستثمار	243000 توزيعات الأرباح 1601800 رصيد الاستثمار 12/31
1844800	1844800

القيود في أوراق عمل التوحيد :

244800 من ح / إيراد الاستثمار	إلى المذكورين : 243000 ح / التوزيعات 1800 ح / الاستثمار "س6"

إلغاء إيراد الاستثمار في التابعة

إيراد الاستثمار = 243000 الحصة من صافي ربح التابعة + 1800 فروقات القيمة العادلة = 244800

27200 من ح / حصة الأقلية	إلى المذكورين : 27000 ح / التوزيعات 200 ح / حقوق الأقلية "س7"

حصة الأقلية = 27000 + 200 = 27200

من المذكورين : 700000 رأس المال 230000 رأس مال إضافي 50000 أرباح محتجزة 240000 المباني 520000 الشهرة	إلى المذكورين : 1600000 الاستثمار 20000 المخزون 120000 حقوق الأقلية

حقوق الأقلية = 1200000 * 10% = 120000

12000 من ح / استهلاك المباني	12000 إلى ح / مجمع اهتلاك المباني
14000 من ح / المخزون	14000 إلى ح / تكلفة البضاعة المباعة

البيان	شركة النور	شركة السلام	قيود التسوية و الاستبعاد		
			مدين	دائن	
المبيعات	1000000	700000			1700000
إيراد التابعة	244800 "س8"		244800		0
تكلفة المبيعات	500000	330000	0 "9"	14000	816000
المصاريف	200000	100000	12000		312000
حصة الأقلية			27200 "س10"		27200
صافي الربح	544800	270000	284000 "س11"	14000	544800 "س13"
رصيد 1/1	100000	50000	50000		100000 "س14"
صافي الربح	544800	270000	284000	14000	544800
التوزيعات	** 483600	270000		243000 27000	483600
رصيد 12/31	161200	50000	334000	284000 "س15"	161200
النقدية	189400	34600			535400
المباني	800000	444000	240000	12000	147200
الأراضي	100000	200000			300000
المخزون	40000	90000	14000	20000	124000
استثمار	1601800 "س16"			1600000 1800	0
الشهرة	"س17"		520000		88,000
إجمالي الأصول	2731200	1080000	774000	1633800	2951400
الموردين	150000	100000			250000
رأس المال	2000000	700000	700000		2000000
رأس المال الإضافي	420000	230000	230000		420000
الأرباح المحجوزة	161200	50000	50000	334000	161200
حق الأقلية				120000 "س18" 200	120200 "س19"
إجمالي الالتزامات	2731200	1080000	1264000	404200 "س20"	2951400

** توزيعات *الشركة القابضة* =75% من إجمالي الأرباح المعدة للتوزيع و التي تساوي = الأرباح المحتجزة 1/1 + صافي دخل العام = (544800+100000) * 75 % = 483600

دورة 2011-2012

المجموعة الأولى: بتاريخ 2010/1/1 تملكت شركة الربيع 75٪ من صافي أصول شركة الوسيط بتكلفة 000 1000 000 ل.س نقداً. وبتاريخ التملك تطابقت القيم العادلة لأصول شركة الوسيط مع القيم الدفترية ماعدا: زيادة بالمعدات بمبلغ 000 100 ل.س (العمر المتبقي 5 سنوات)؛ نقص بالمباني بمبلغ 000 44 ل.س (العمر المتبقي 22 سنة)، زيادة بالمخزون بمبلغ 000 40 ل.س (تم بيعه بالكامل خلال العام)، وقد تضمنت حقوق المساهمين في الشركتين بتاريخ التملك ما يلي (ولم يطرأ عليها أي تغيير خلال العام):

شركة الربيع	رأس مال أسهم	1 800 000	رأس مال إضافي	400 000	أرباح محتجزة	240 000
شركة الوسيط	رأس مال أسهم	820 000	رأس مال إضافي	220 000	أرباح محتجزة	80 000

وقد كانت أرصدة الحسابات للشركتين بعد المحاسبة عن الاستثمار بنهاية العام 2010 (علاوة عن الأرصدة التي تنجم عن المحاسبة عن الاستثمار كما يلي:

الحساب	المبيعات	المعدات	المخزون	النقدية	المصاريف	الدائنون	المباني	تكلفة البضاعة
الربيع	1 250 000	592 000	48 000	668 500	280 500	64 000	400 000	870 000
الوسيط	832 000	410 000	22 000	496 000	122 000	18 000	350 000	430 000

وقد كانت توزيعات الأرباح كما يلي: - القابضة: نسبة 75٪ من مجموع الأرباح المعدة للتوزيع، قيدت بالذمم الدائنة.

- التابعة: نسبة 50٪ من صافي الربح المحقق عام 2010 سددت نقداً.

بافتراض أن الشركة القابضة تتبع طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار وعليه اجب على الأسئلة 1 حتى 20:

س1: يبلغ رصيد حساب الاستثمار الظاهر في ميزانية القابضة:

A	مدين بمبلغ 000 1000 000	E غير ذلك
B	مدين بمبلغ 500 061 1	
C	مدين بمبلغ 000 105 1	
D	مدين بمبلغ 000 210 1	

س2: تبلغ علاوة الشراء لاحتساب الشهرة:

A	160 000	E غير ذلك
B	120 000	
C	(-) 160 000	
D	(-) 120 000	

س3: في قيود التسوية والاستبعاد يتضمن قيد استبعاد إيراد الاستثمار:

A	حـ/ الاستثمار دائن بمبلغ 500 166	E غير ذلك
B	حـ/ الاستثمار مدين بمبلغ 500 166	
C	حـ/ الاستثمار دائن بمبلغ 500 105	
D	حـ/ الاستثمار مدين بمبلغ 500 105	

س4: يتضمن قيد إثبات حصة الأقلية بربح التابعة:

A	حـ/ حق الأقلية مدين بمبلغ 000 70	E غير ذلك
B	حـ/ حق الأقلية مدين بمبلغ 000 35	
C	حـ/ حق الأقلية دائن بمبلغ 000 70	
D	حـ/ حق الأقلية دائن بمبلغ 000 35	

الأسئلة من 5 وحتى 16: بعد إتمام إعداد ورقة عمل التوحيد 2010 (المدرجة أدناه جزئيا) اختر إجابة السؤال المشار إليها برقمه:

البيان	شركة الربيع القابضة	شركة الوسيط التابعة	التسوية والاستبعاد مدين	التسوية والاستبعاد دائن	الأرقام الموحدة
قائمة الدخل					
المبيعات					
إيرادات بالتابعة	س 5				
تكلفة البضاعة المباعة					س 6
المصاريف					
حصة الأقلية بالربح					س 7
صافي الدخل			س 8		
قائمة التوزيع					
الإرباح المحتجزة أول المدة					
صافي الدخل				س 9	
توزيعات الإرباح					
الإرباح المحتجزة				س 10	
الميزانية					
النقدية					
المباني					س 11
المعدات					
المخزون					س 12
الاستثمار بالتابعة		س 13			
الشهرة			س 14		
إجمالي الموجودات					
دائنو توزيع الأرباح		0			
الموردين					
رأس مال أسهم					
رأس مال إضافي					
الإرباح المحتجزة			س 15		
حق الأقلية			س 16		س 17
إجمالي المطاليب					س 18

السؤال	A	B	C	D	E
س 5	0	166 500	105 500	210 000	غير ذلك
س 6	1 340 000	1 300 000	1 260 000	1 330 000	غير ذلك
س 7	0	66 000	70 000	21 500	غير ذلك
س 8	256 500	276 500	296 500	226 500	غير ذلك
س 9	70 000	0	42 000	2 000	غير ذلك
س 10	107 000	142 000	37 000	140 000	غير ذلك
س 11	750 000	752 000	712 000	708 000	غير ذلك
س 12	70 000	110 000	30 000	60 000	غير ذلك
س 13	1 061 500	1 000 000	0	1 105 000	غير ذلك
س 14	88 000	0	160 000	96 000	غير ذلك
س 15	220 000	345 000	0	376 500	غير ذلك
س 16	35 000	0	34 500	35 500	غير ذلك
س 17	339 000	350 000	335 000	265 000	غير ذلك
س 18	3 121 500	3 112 500	3 211 500	3 122 500	غير ذلك

في نهاية عام 2011 التالي للسيطرة بلغ صافي ربح شركة الوسيط التابعة 000 400 ل.س وقامت بتوزيع ارباح مقدارها 000 100 ل.س ، وبناء وعليه (وعلى الأرصدة المدورة من العام 2010) سيكون:

س17 + 18 (كرر اجابتك): تبلغ القيمة الدفترية لصافي أصول التابعة في 2011/1/1:			س19 + 20 (كرر اجابتك): يبلغ رصيد حساب الاستثمار الظاهر في ميزانية القابضة في 2012/12/31:		
A	مدين بمبلغ 000 216 1	E	A	1 273 000	E
B	مدين بمبلغ 000 076 1	غير ذلك	B	1 211 500	غير ذلك
C	مدين بمبلغ 000 356 1		C	1 229 500	
D	مدين بمبلغ 000 260 1		D	1 168 000	

الحل :

الدورة الثالثة 2011 - 2012

المسألة الأولى:

نسبة التملك : 75%

تكلفة الاستملاك = 1,000,000

صافي أصول التابعة بالقيم الدفترية = رأس المال + رأس المال الإضافي + الأرباح المحتجزة = 820,000 + 220,000 + 80,000 = 1,120,000

حساب الشهرة بالطريقة غير المباشرة :

1,000,000 – (1,120,000 * 75%) = 160,000 علاوة استملاك . س"2"

- الزيادة في المعدات 75% * 100,000 = 75,000
- الزيادة في المخزون 75% * 40,000 = 30,000
+ النقص في المباني75% * 44,000 = 33,000

الشهرة تساوي = 88,000

صافي الأصول بالقيمة العادلة = 1,120,000 + 100,000 – 40,000 – 44,000 = 1,216,000

حقوق الأقلية = 1,216,000 * 25% = 304,000

فروقات القيمة العادلة :

البيان	حصة شركة الربيع	حصة شركة الوسيط	المجموع
زيادة استهلاك المعدات	15,000	5,000	20,000
نقص استهلاك المباني	(1500)	(500)	(2000)
المخزون المباع	30,000	10,000	40,000
المجموع	43,500	14,500	58,000

توزيع إيراد الشركة التابعة :

صافي الربح = 280,000 (راجع ورقة عمل التوحيد) – 58,000 فروقات القيمة العادلة = 222,000

حصة الشركة القابضة = 222,000 * 75% = 210,000

حصة الشركة التابعة = 222,000 * 25% = 55,500

توزيعات الشركة التابعة للأرباح :

50% من صافي الربح = 280,000 * 50% = 140,000

حصة التابعة = 140,000 * 75% = 105,000

حصة القابضة = 140,000 * 25% = 35,000

توزيعات الشركة القابضة للأرباح :

75% من مجمل الأرباح المعدة للتوزيع = الأرباح المحجوزة 1/1 + صافي الربح =

240,000 + 266,000 (راجع ورقة عمل التوحيد) = 506,000 * 75% = 379,500

القيود في شركة الربيع :

166,500 من ح / الاستثمار	166,500 إلى ح / إيراد الاستثمار

إثبات إيراد الاستثمار .

75,000 من ح / توزيعات الأرباح	75,000 إلى ح / الاستثمار

إثبات توزيعات الأرباح .

حساب الاستثمار

مدين	دائن
1,000,000 رصيد 1/1	75,000 توزيعات الأرباح
166,500 إيراد الاستثمار	1061500 رصيد 12/31مدين س "1"

قيود أوراق عمل التوحيد :

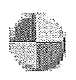
من ح / 166,500 إيراد الاستثمار .	إلى مذكورين : ▪ 105,000 ح / توزيعات ▪ 61,500 ح / استثمار س"3"

من المذكورين : ▪ 820,000 رأس المال ▪ 220,000 رأس مال إضافي ▪ 80,000 أرباح محتجزة ▪ 100,000 المعدات ▪ 40,000 المخزون ▪ 88,000 الشهرة	إلى المذكورين : ▪ 1,000,000 استثمار ▪ 44,000 المباني ▪ 304,000 حقوق الأقلية

20,000 من ح / مصروف استهلاك معدات	20,000 إلى ح / مجمع استهلاك معدات
2000 من ح / مجمع استهلاك مباني	2000 إلى ح / مصروف استهلاك مباني
40,000 من ح / تكلفة المبيعات	40,000 إلى ح / المخزون

55,500 من ح / حصة أقلية	إلى مذكورين : 35,000 ح / توزيعات 20.500 ح / حقوق أقلية س "4"

البيان	شركة الربيع	شركة الوسيط	قيود التسوية و الاستبعاد		
			مدين	دائن	
المبيعات	1,250,000	832,000			2,082,000
إيراد التابعة	166,500 "س5"		166,500		0
تكلفة المبيعات	870,000	430,000	40,000		1,340,000 س"6"
المصاريف	280,500	122,000	20,000	2000	402,500
حصة الأقلية			55,500		55,500 س"7"
صافي الربح	266,000	280,000	282,000 س"8"	2000	266,000
رصيد 1/1	240,000	80,000	80,000		240,000
صافي الربح	266,000	280,000	282,000	2000 س"9"	266,000
التوزيعات	379,500	140,000		105,000 35,000	379,500
رصيد 12/31	126,500	220,000	362,000	142,000 س"10"	126,500
النقدية	668,500	496,000			1,164,500
المباني	400,000	350,000	2000	44,000	708,000 س"11"
المعدات	592,000	410,000	100,000	20,000	1,082,000
المخزون	48,000	22,000	40,000	40,000	70,000 "س12"
استثمار	1,061,500		0 س"13"	1,000,000 61,500	0
الشهرة			88,000	0 س"14"	88,000
إجمالي الأصول	2,770,000	1.278,000 س"18+17"	230,000	1,165,500	3,112,500
دائنو توزيعات	379,500	0			379,500
الموردين	64,000	18,000			82,000
رأس المال	1,800,000	820,000	820,000		1,800,000
رأس المال الإضافي	400,000	220,000	220,000		400,000
الأرباح المحجوزة	126,500	220,000	362,000 س"15"	142,000	126,500
حق الأقلية			0 س"16"	304,000 20,500	324,500 س"17"
إجمالي الالتزامات	2.770,000	1.278,000	1,402,000	466,500	3,112,500 س"18"

 في العام التالي للسيطرة :

صافي الربح 2011 = 40,0000 + استهلاك المباني – استهلاك المعدات = 382,000

حصة القابضة = 75% * 382,000 = 286,500

حصة التابعة = 25% * 382,000 = 13,500

توزيعات التابعة = 100,000

حصة القابضة = 75% * 100,000 = 75,000

حصة التابعة = 25% * 100,000 = 25,000

حساب الاستثمار 2011

مدين	دائن
رصيد 1/1 1,0615,000 إيراد الاستثمار 286,500	توزيعات 75,000 رصيد 12/31 1,273,000 "س19+20"

سؤال 17 القيمة الدفترية للعام التالي = رأس مال الأسهم + رأس مال إضافي + أرباح محتجزة

١٢/٣١

220000 + 220000 + 820000

126000 + =

...نهاية الملحق الأول...

Fourth

السلام عليكم ورحمة الله:

بداية مع بعض الملاحظات الهامة المطروحة من قبل الدكتور كما وهنالك تصحيح في خطأ من المحاضرة الماضية في المسألة رقم [١٢] الرقم الخاص ببند الاستثمار في التابعة في حقل التسوية المدين ٤٠٠٠.

* قال الدكتور أن المسألة ١٧ حلها بافتراض أن التوزيعات غير نقدية

هذه المحاضرة ستكون إنهاء الفصل الرابع ولمحة بسيطة عن الفصل الخامس

النقاط الهامة والتي طرحت عن الفصل الرابع

١- بالنسبة للعام التالي للسيطرة: ننتبه في فروق القيم العادلة نقسم المتبقي من فرق الأصل على العمر المتبقي له أي الفرق الكلي على العمر الكلي للأصل

٢- القيم الدفترية للأصول ١/١ للعام التالي =

رأس المال الأسهم + رأس مال إضافي + أرباح محتجزة

نفسهم للعام السابق — ١٢/٣١ للعام السابق

٣- الشهرة لا تتغير في الأعوام التالية

٤- بالنسبة للامتحان: أشار الدكتور إلى أنه سوف يغير النموذج وغالباً لن يرسم ورقة العمل كالسنوات السابقة

وسيكون هنالك أسئلة نظري ولنرسم ورقة عمل للعام التالي للتوحيد وأكد أنه من النقاط الهامة ١- العام التالي

٢- طريقة التكلفة

كما قام الدكتور بحل المسألة رقم [٢٢]

بتاريخ ١/١/٢٠٠٩ تملكت شركة الشرق ٩٠٪ من أسهم الشركة الغرب وذلك عن طريق إصدار (٤٠٠) سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ وسوقية ٧٥٠ ودفع مبلغ ١٥٠٠٠٠ ودفعت الشروق مبلغ ٥٠٠٠٠ مصاريف اندماج مباشرة و ١٠٠٠٠ مصاريف إصدار الأسهم وبتاريخ ٢٠٠٩ تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة الغرب مع القيم العادلة ماعدا مايلي

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	
مباني	١٠٠٠٠٠	١٣٦٠٠٠	والعمر المتبقي لها ١٠ سنوات
آلات	٧٥٠٠٠	٤٨٠٠٠	والعمر المتبقي لها ٦ سنوات
مخزون	٦٠٠٠٠	٦٩٠٠٠	وقد تم بيعه خلال عام ٢٠٠٩

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الغرب بتاريخ الاندماج كما يلي رأس مال الأسهم ٢٢٥٠٠٠، رأس مال الإضافي ١٣٩٥٠٠، أرباح محتجزة ٤٥٠٠٠ وفي ٣١/١٢/٢٠٠٩ كانت القوائم المالية للشركة القابضة وتابعتها كما يلي.

البيان	شركة الشرق	شركة الغرب
قائمة الدخل		
مبيعات	٩٢١٢٤٠	٥٤٠٠٠٠
إيراد الاستثمار في التابعة	٨١٠٠٠	-
تكلفة البضاعة المباعة	(٧٠٧٤٠٠)	(٣١٥٠٠٠)
مصاريف مختلفة	(١٣٥٠٠٠)	(٩٠٠٠٠)
صافي الدخل	١٥٩٨٤٠	١٣٥٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة		
رصيد ١/١	٩٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
صافي الدخل	١٥٩٨٤٠	١٣٥٠٠٠
توزيعات نقدية	-	٩٠٠٠٠

رصيد ٣١/١٢	٢٤٩٨٤٠	٩٠٠٠٠
قائمة المركز المالي		
نقدية	١٨٤٥٠٠	٩٠٠٠٠
مخزون	١١٤٨٤٠	٤٥٠٠٠
مباني بالصافي	٣٦٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
آلات بالصافي	٢٦٥٥٠٠	١٢٥٠٠٠
استثمارات في التابعة	٤٥٠٠٠٠	-
المجموع	١٣٦٤٨٤٠	٤٩٥٠٠٠
رأس مال الأسهم	٩٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
رأس مال إضافي	٢٢٥٠٠٠	١٣٩٥٠٠
أرباح محتجزة	٢٤٩٨٤٠	٩٠٠٠٠
دائنون	-	٤٠٥٠٠
المجموع	١٣٧٤٨٤٠	٤٩٥٠٠٠

المطلوب: ١- إجراء القيود اللازمة بدفاتر شركة الشرق والمتعلقة بالتوحيد بتاريخ ١/١/٢٠٠٩ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الاستملاك

٢- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الشرق بتاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٩ علماً بأن تستخدم طريقة التكلفة في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة

٣- إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة عند القوائم المالية

٤- إعداد ورقة عمل التوحيد في ٣١/١٢/٢٠٠٩

حساب تكلفة التملك

٢٠..... = ٤٠٠٠ سهم × ٥٠٠ ل.س (رأس مال الأسهم)

١٠..... = ٤٠٠٠ سهم × ٢٥٠ ل.س (رأس مال إضافي)

١٥..... (نقداً)

٤٥..... تكلفة التملك

٤٥..... من ح/ الاستثمار في التابعة

إلى المذكورين

٢..... إلى ح/ رأس مال الأسهم

١..... إلى ح/ رأس مال إضافي

١٥.... إلى ح/ النقدية

من المذكورين

٥.... من ح/ مصاريف اندماج مباشرة

١..... من ح/ مصاريف إصدار الأسهم

٦.... إلى ح/ النقدية

حساب الشهرة

من معادلة حقوق الملكية = ٢٢٥.... + ١٣٩٥.. + ٤٥....

= ٤٠٩٥... صافي القيمة الدفترية

صافي القيم العادلة = ٤٠٩٥... + ٣٦... + ٩... ٢٧...

= ٤٢٧٥...

٤٢٧٥... × ٩٠٪ = ٣٨٤٧٥..

٤٢٧٥... × ١٠٪ = ٤٢٧٥..

٤٥.... تكلفة التملك

٣٨٤٧٥.. صافي القيمة العادلة

٦٥٢٥.. الشهرة

تستخدم الشركة طريقة التكلفة

ربح التابعة ١٢٥....

١٢٥... × ٩٠٪ = ١١٢٥...

١٢٥... × ١٠٪ = ١٢٥...

توزيعات التابعة ٩٠٠٠٠ ← ٩٠٠٠٠ × ٩٠٪ = ٨١٠٠٠
← ٩٠٠٠٠ × ١٠٪ = ٩٠٠٠

٨١٠٠٠ من ح/ النقدية
٨١٠٠٠ إلى ح/ الإيراد بالتابعة

قيد الاستبعاد
٨١٠٠٠ من ح/ الإيرادات بالتابعة
٨١٠٠٠ إلى ح/ التوزيعات النقدية

من المذكورين
٢٢٥٠٠٠ من ح/ رأس مال الأسهم
١٢٩٥٠٠ من ح/ رأس مال إضافي
٤٥٠٠٠ من ح/ الأرباح المحتجزة
٣٦٠٠٠ من ح/ المباني
٩٠٠٠ من ح/ المخزون
٦٥٠٢٥٠ من ح/ الشهرة

إلى المذكورين
٢٧٠٠٠ إلى ح/ الآلات
٤٥٠٠٠ إلى ح/ الاستثمارات
٤٢٧٥٠ إلى ح/ حق الأقلية

٣٦٠٠ من ح/ المصاريف (قسط اهتلاك المباني)
٣٦٠٠ إلى ح/ المباني (مخصص الاهتلاك) ← ٣٦٠٠٠ ÷ ١٠

٤٥٠٠ من ح/ الآلات
٤٥٠٠ إلى ح/ المصاريف ← ٢٧٠٠٠ ÷ ٦

٩٠٠٠ من ح/ تكلفة البضاعة
٩٠٠٠ إلى ح/ المخزون

١٢٦٩٠ من ح/ الحصة الأقلية
(١٣٥٠٠ - ٨١٠)
من المذكورين
٩٠٠٠ إلى ح/ توزيعات
٣٦٩٠ إلى ح/ حق الأقلية

نهاية المحاضرة

Fourth

السلام عليكم
بدأنا المحاضرة السابقة بالتحدث عن العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة
العمليات المتبادلة تشمل ← أصول ثابتة
← مخزون
← سندات

ولكن وبسبب ضيق الوقت سوف نأخذ العمليات المتبادلة الخاصة بالأصول الثابتة التي لا تخضع للاهتلاك

العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي

كما قلنا أنه لإعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي استبعاد العمليات المتبادلة و آثارها أي إجراء قيود استبعاد في ورقة عمل التوحيد لـ:
1- العمليات المتبادلة
2- استبعاد المكاسب أو الخسائر الغير المحققة لهذه العمليات
(حيث أن هذه الخسائر أو المكاسب لا تتحقق إلا بالبيع لطرف خارجي)

* وهناك وجهات نظر لمعالجة هذه المكاسب أو الخسائر

1- البديل الأول يتمثل في تعديل حصة القابضة من دخل التابعة بالمكاسب أو الخسائر غير المحققة وذلك بـ (أ) أن صافي الربح الموحد = صافي ربح القابضة بما أن المكاسب والخسائر تأخذ بالحسبان عند إعداد القوائم المالية الموحدة فيجب أن تأخذ أيضاً بالحسبان بدفاتر القابضة للوصول للنتيجة المرجوة
(ب) ولأن لا يمكن للشركة أن تحقق أرباحاً أو خسائر لنفسها نتيجة البيع لأن التابعة مملوكة من القابضة فيجب حذف هذه الأرباح والخسائر

ملاحظة هذه الأرباح أو الخسائر دخلت في صافي دخل التابعة وبما أن القابضة احتسبت حصتها في هذا الدخل الذي يتضمن الأرباح أو الخسائر غير المحققة تحت بند (حصة القابضة من دخل التابعة)
فيجب ؟؟ حذف حصة القابضة في هذه الأرباح أو الخسائر من خلال احتساب الحق في

دخل التابعة»

٢ـ البديل الثاني وهو غير معتمد في الكتاب فيقوم على:
عدم تعديل حصة القابضة من دخل التابعة بأي مكاسب أو خسائر غير محققة وكذلك عندما يتم البيع لأطراف خارجية حيث تؤثر هذه المكاسب على القوائم المالية الموحدة فقط وبالتالي
صافي الربح الموحد ≠ صافي ربح القابضة

ما هو الاختلاف إذا تم البيع من القابضة للتابعة أو من التابعة للقابضة؟

إذا كان اتجاه العملية من القابضة إلى التابعة وهو ما يطلق عليه من أعلى للأسفل: ١ـ طرح كامل الأرباح غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة أو إضافة الخسائر غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة وبغض النظر عن نسبة السيطرة.
٢ـ حصة الأقلية من دخل التابعة لا يتأثر بهذه العمليات
٣ـ في الفترات اللاحقة التي يتم فيها بيع الأصل جزئياً أو كلياً إلى أطراف خارجية يجري إضافة الربح المتحقق وبالنسبة المتحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة، أما إذا كانت هنالك خسارة غير محققة فتتم معالجة بشكل عكسي.

أما إذا كانت من التابعة للقابضة:
١ـ يقوم على توزيع الربح أو الخسارة غير المحققة بين القابضة والأقلية بحسب النسبة تملك من القابضة والأقلية
٢ـ وفي الفترات التالية التي يتم فيها بيع الأصل إلى الأطراف الخارجية تجري توزيع الربح المحقق على كل من القابضة والأقلية بحسب نسبة التملك لكل منهم والعكس في حال الخسارة المحققة.

الإجراءات الواجب اتخاذها عند إعداد القوائم المالية الموحدة في حال العمليات المتعلقة بالأراضي

البيان	البيع من القابضة إلى التابعة	البيع من التابعة إلى القابضة
(أ) في سنة البيع 1. في حال مكاسب 2. في حال خسائر	قيود في ورقة العمل مدين: مكاسب بيع أراضي دائن: أراضي مدين: أراضي دائن: خسائر بيع أراضي	قيود في ورقة العمل مدين: مكاسب بيع أراضي دائن: أراضي مدين: أراضي دائن: خسائر بيع الأراضي
(ب) تأثير ذلك في: المعالجة بدفاتر القابضة:	تطرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل وفي حال خسائر تضاف هذه الخسائر إلى حصة القابضة من دخل التابعة وذلك بالكامل والهدف لكي تتساوى أرباح القابضة مع الأرباح الموحدة	تطرح المكاسب بمقدار نسبة ملكية القابضة وذلك من حصة القابضة من دخل التابعة. وفي حال الخسائر تضاف الخسائر فقط بمقدار نسبة ملكية القابضة والهدف تساوي أرباح القابضة مع الأرباح الموحدة
(ج) في السنة الثانية: مع افتراض بقاء الأراضي بدفاتر الشركة المشترية	قيود ورقة العمل مكاسب مدين: الاستثمارات في التابعة دائن: الأراضي خسائر مدين: الأراضي دائن: الاستثمارات في التابعة	قيود ورقة العمل مكاسب مدين: أرباح محتجزة في التابعة دائن: الأراضي خسائر مدين: الأراضي دائن: الأرباح محتجزة في التابعة
(د) تأثير ذلك في المعالجة بدفاتر القابضة	لا يوجد تأثير	لا يوجد تأثير

(هـ) في حال الاحتفاظ بالأراضي لعدة سنوات	نستمر بإجراء المعالجة نفسها كما تمت في السنة الثانية طالما الشركة المشترية تحتفظ بالأراضي	نستمر بإجراء المعالجة نفسها كما تمت في السنة الثانية طالما أن الشركة المشترية تحتفظ بالأراضي
(د) بيع الأراضي المشتراة من شركات المجموعة إلى أطراف خارجية	قيود ورقة العمل مكاسب مدين: استثمارات في التابعة دائن: مكاسب بيع أراضي خسائر مدين: خسائر بيع أراضي دائن: استثمارات في التابعة	قيود ورقة العمل مكاسب مدين: أرباح محتجزة في التابعة دائن: مكاسب بيع أراضي خسائر مدين: خسائر بيع أراضي دائن: أرباح محتجزة في التابعة
(ق) تأثير ذلك في المعالجة بدفاتر القابضة	تضاف المكاسب إلى حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل. وفي حال الخسائر تطرح هذه الخسائر من حصة القابضة من دخل التابعة وذلك بالكامل	تضاف المكاسب بمقدار نسبة ملكية القابضة وذلك إلى حصة القابضة من دخل التابعة. وفي حال خسائر تطرح الخسائر بنسبة ملكية القابضة

مثال من الدكتور

شركة قابضة بنسبة سيطرة على التابعة ٩٠٪ في ٢٠١٠ باعت أراضي تكلفتها (١٠٠٠٠٠) بمبلغ ١٢٠٠٠٠ للتابعة

وفي عام ٢٠١٢ باعت الشركة التابعة نفس الأراضي بمبلغ (١٤٠٠٠٠) وكان دخل التابعة للأعوام الثلاث التالية

دخل التابعة
- عام ٢٠١٠ (٤٠٠٠٠)
- عام ٢٠١١ (٤٨٠٠٠)
- عام ٢٠١٢ (٦٠٠٠٠)

الحل في عام ٢٠١٠ «عام البيع»

حصة القابضة من إيراد التابعة ٩٠٪×٤٠٠٠٠ = ٣٦٠٠٠

(١٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) ← ٢٠٠٠٠ مكاسب غير محققة

٢٤٠٠٠

قيد إثبات الإيراد ـ بفرض لايوجد توزيعات أرباح ولا فروق القيم العادلة
٢٤.... من ح/ الاستثمارات في التابعة
٢٤.... إلى ح/ الإيراد

قيود التسوية
من المذكورين
٢٤.... من ح/ الإيراد
٢.... من ح/ مكاسب غير محققة
٤.... من ح/ حصة الأقلية ⟵ (٤٠.... × ١٠٪)
إلى المذكورين
إلى ح/ الاستثمار
إلى ح/ الأراضي
إلى ح/ حصة الأقلية

عام ٢٠١١ حصة القابضة من أرباح التابعة
صافي ربح ٢٠١١ ⟵ ٤٨.... × ٩٠٪ = ٤٣٢....
حصة الأقلية ٤٨.... × ١٠٪ = ٤٨....

قيود التسوية
من المذكورين
٤٣٢.... من ح/ الإيراد
٤٨.... من ح/ حصة الأقلية
٢.... من ح/ الاستثمار في التابعة
إلى المذكورين
إلى ح/ الاستثمار
إلى ح/ حق الأقلية
إلى ح/ الأراضي

السبب في وضع حساب الاستثمار هو أننا خفضناه في عام ٢٠١٠ بمقدار المكاسب غير المحققة بدفاتر القابضة وإذا لم يتم إعادة هذا المبلغ إلى رصيد حساب الاستثمار في التابعة عند التوحيد فيصعب حذفه بشكل متكافئ مقابل صافي أصول التابعة
هذا القيد سوف يتكرر على مر السنين طالما تحتفظ الشركة التابعة بالأراضي المشتراة

عام ٢٠١٢ «البيع للخارج»

إثبات حصة القابضة من إيراد التابعة

٦٠٠٠٠ × ٩٠٪ = ٥٦٠٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

٥٦٠٠٠ إلى ح/ إيراد في التابعة

قيود التسوية

٥٦٠٠٠ من ح/ الإيراد في التابعة

٢٠٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

٥٦٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار في التابعة

٢٠٠٠ إلى ح/ المكاسب المحققة

٦٠٠٠ من ح/ حصة الأقلية

٦٠٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

حالة بيع الأراضي من التابعة للقابضة

طالما نسبة الاختلاف لا تقل عن ١٠٠٪ إذاً لا يوجد اختلاف عن الحالة الأولى
ولكن حسب المثال السابق ٩٠٪ نسبة السيطرة

عام ٢٠١٠ المكاسب غير المحققة ٢٠٠٠

٢٠٠٠ × ٩٠٪ ⟷ ٢٠٠٠ × ١٠٪

١٨٠٠ ٢٠٠

قيد الإيراد

٢٤٢٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة

٢٤٢٠٠ إلى ح/ إيراد التابعة

قيود التسوية

1) ٢٤٢٠٠ من ح/ إيرادات في التابعة

٢٤٢٠٠ إلى ح/ الاستثمار في التابعة

2) ٢٠٠٠ من ح/ مكاسب غير محققة

٢٠٠٠ إلى ح/ الأراضي

3) ٢٨٠٠ من ح/ حصة الأقلية

٢٨٠٠ إلى ح/ حق الأقلية



حصة الأقلية = (٤٠٠٠٠ حصتهم من الإيراد العام ٢٠٠٠ حصتهم من المكاسب غير المحققة)
٢٨٠٠٠

عام ٢٠١١ قيود التسوية

١) ٤٣٢٠٠٠ من ح/ الإيرادات في التابعة
٤٣٢٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار في التابعة

٢) ٢٨٠٠٠ من ح/ حصة أقلية
٢٨٠٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

٣) ٢٠٠٠ من ح/ الأرباح المحتجزة
٢٠٠٠ إلى ح/ الأراضي

وهذا القيد رقم ٣ يتكرر بباقي السنوات

في عام ٢٠١٢

حصة القابضة من الإيراد ٦٠٠٠٠٠ × ٩٠% = ٥٤٠٠٠٠
١٨٠٠٠ مكاسب
٥٥٨٠٠٠

٥٥٨٠٠٠ من ح/ الاستثمار في التابعة
إلى ح/ الإيرادات في التابعة

قيود التسوية

٥٥٨٠٠٠ من ح/ الإيرادات في التابعة
٥٥٨٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار في التابعة

٢٠٠٠ من ح/ الأرباح المحتجزة
٢٠٠٠ إلى ح/ مكاسب بيع الأراضي

٦٢٠٠٠ من ح/ حصة الأقلية
٦٢٠٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

٦٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٦٠٠٠٠
+ ٢٠٠٠ حصتهم من المكاسب المحققة
٦٢٠٠٠

نهاية المحاضرة

السلام عليكم ورحمة الله...

قام الدكتور بحل التمرين رقم 3 ص 258

بتاريخ ١٥/١/٢٠٠٦ تملكت الشركة س ٩٠٪ من صافي أصول الشركة ص. وفي ٢١/٥/٢٠٠٧ باعت الشركة س قطعة أرض إلى شركة ص بمبلغ ١٨٠٠٠٠ نقداً وهو سعر يزيد عن التكلفة بدفاتر شركة س بمعدل ٢٠٪ منها وقد حافظت شركة ص على قطعة الأرض حتى ٢١/١٢/٢٠٠٩ حيث قامت ببيعها لأطراف خارجية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ هذا وقد حققت شركة ص أرباحاً صافية تقدر بـ (١٠٠٠٠٠، ١٥٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠) خلال الأعوام ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩ على التوالي ولم تجر أي توزيعات خلال الأعوام

المطلوب ١) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة وإثباته محاسبياً خلال الأعوام ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩

٢) تحديد حصة الأقلية خلال الأعوام نفسها

٣) إجراء قيود التسوية والاستبعاد وفي ورقة عمل التوحيد للأعوام ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩ مع العلم بأن الشركة القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية

الحل

بتاريخ (١٥/١/٢٠٠٧)

نسبة السيطرة ٩٠٪

٢٠٠٧ باعت القابضة للتابعة ١٨٠٠٠٠ مكسب ٣٠٠٠٠

٢٠٠٩ باعت التابعة للخارج ٢٠٠٠٠٠ مكسب ٢٠٠٠٠

ملاحظة الذي يجب أن نلغيه الآن هو مكسب ٣٠٠٠٠ حتى تباع في آخر عام عندها نعترف به

⟸ س = $\frac{180000}{120} \times 100 = 150000$

تكلفة + ربح = سعر البيع

١٠٠ + ٢٠ = ١٢٠ سعر البيع ⟸ س = $\frac{180000}{120} = 150000$

ورقة عمل التوحيد

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد: المدين	التسوية والاستبعاد: الدائن	الأرقام الموحدة
الدخل عام ٢٠٠٧					
مكاسب بيع أراضي ٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	(ام تباع للخارج)	٣٠٠٠٠		
الإيراد بالتابعة			نزيد وننقص		
الميزانية			من ٩٠٪ مكاسب		
الأراضي		٣٠٠٠٠ (نزيد هنا) ××××	إلى ٩٠٪ أراضي		
الاستثمار					
عام ٢٠٠٨					
لا يوجد حساب مكاسب					
عام ٢٠٠٩					
الإيراد في التابعة					
مكاسب بيع أراضي		٢٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

حساب الإيراد بالتابعة

٢٠٠٧: ٩٠٠٠٠ = (١٠٠٠٠٠ × ٩٠٪)

٣٠٠٠٠ − مكاسب غير محققة ①

٦٠٠٠٠

٢٠٠٨: ١٣٥٠٠٠ (١٥٠٠٠٠ × ٩٠٪) إيراد

٢٠٠٩: ١٨٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠ × ٩٠٪) إيراد

٣٠٠٠٠ + مكاسب محققة (تحققت الآن بالبيع)

٢١٠٠٠٠

ملاحظة [1] قامت القابضة بتخفيض ربحها عن طريق خصم هذه المكاسب عن من ح/ إيراد التابعة لأن التابعة هي السبب بهذه المكاسب وذلك حتى يتساوى ربح القابضة مع ربح المجموعة

حيث أن ربح المجموعة انخفض بـ ٣٠٠٠ مكاسب في قيود التسوية في ورقة العمل الموحدة

انتباه في آخر عام ٢٠٠٩ المكاسب في ورقة العمل الموحدة تكون صفر لذلك نضع في حقل التسوية الطرف الدائن ٣٠٠٠ أي أضفناها الآن لأنها أصبحت محققة

وحتى يتساوى إيراد القابضة مع إيراد المجموعة نقوم بإضافة هذه المكاسب إلى حساب الاستثمار في التابعة

حصة الأقلية في الربح

[٢٠٠٧] ١٠٠٠

[٢٠٠٨] ١٥٠٠

[٢٠٠٩] ٢٠٠٠

قيود التسوية

عام ٢٠٠٧

[1] من ح/ الإيراد
(٩٠٠٠ - ٣٠٠٠) ٦٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

[2] ٣٠٠٠ من ح/ مكاسب
٣٠٠٠ إلى ح/ أراضي

[3] ١٠٠٠ من ح/ حصة الأقلية
١٠٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

عام ٢٠٠٨

١٢٥٠٠٠ من ح/ الإيراد

١٢٥٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

٣٠٠٠ من ح/ الاستثمار

٣٠٠٠ إلى ح/ أراضي

١٥٠٠٠ من ح/ حصة الأقلية

١٥٠٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

عام ٢٠٠٩

٢١٠٠٠ من ح/ الإيراد

٢١٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

٣٠٠٠ من ح/ الاستثمار

٣٠٠٠ إلى ح/ مكاسب

٢٠٠٠ من ح/ حصة الأقلية

٢٠٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

ملاحظة: عام ٢٠١٠ الأرباح المحتجزة في التابعة ١٠٠٠٠ حصة القابضة منها ٩٠٠٠ سجلتها في دفاترها ٦٠٠٠ ← إذاً هناك فرق بين حساب الاستثمار في القابضة (٦٠٠٠) وبين الأرباح المحتجزة في دفاتر التابعة (٩٠٠٠) الفرق (٣٠٠٠) نضيفه عام ٢٠٠٩ إلى حساب الاستثمار

الحالة الثانية: بيع بخسارة لو تم البيع عام ٢٠١٠ بـ ١٢٨٠٠٠ وكانت التكلفة ١٥٠٠٠ إذاً في ميزانية القابضة خسائر (١٢٠٠٠ -)

القيود

عام ٢٠١٠

١٠٢٠٠٠ من ح/ الإيراد

١٠٢٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار (٩٠٠٠ + ١٢٠٠٠)

١٢٠٠٠ من ح/ الأراضي
١٢٠٠٠ إلى ح/ خسائر

عام ٢٠٠٨
١٢٠٠٠ من ح/ أراضي
١٢٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

عام ٢٠٠٩
١٦٨٠٠٠ من ح/ إيراد
١٦٨٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

١٢٠٠٠ من ح/ خسائر إلى استثمار
١٢٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

شرح في عام ٢٠٠٩ الإيراد ١٨٠٠٠٠
١٢٠٠٠ - لأنها تحققت
١٦٨٠٠٠ والآن نعترف بها في ورقة العمل

ملاحظة في عام ٢٠٠٧ هنالك خسائر بيع أراضي (١٢٠٠٠ -) في ورقة عمل الموحدة في ميزانية القابضة بدل العكس

* أما الآن سنقوم بحل المسألة رقم 7
تمتلك شركة الرافدين 75% من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي 25/6/2007 باعت الشركة التابعة إلى الشركة القابضة أراضي بسعر 800000 نقداً، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة التابعة 600000 ل.س وفي 22/9/2009 باعت الشركة القابضة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر 750000. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام 2007، 2008، 2009 على التوالي 1000000 و 700000 و 800000. وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام 2007 وتبلغ 400000 ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام 2008 و 2009

المطلوب 1 إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة

2- إثبات قيود أوراق العمل اللازمة

3- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

4- احتساب حصة الأقلية بربح التابعة للأعوام 2007 و 2008 و 2009

5- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات

6- احتساب حصة الأقلية من ربح التابعة للأعوام 2007 و 2008 و 2009

الحل:

بيع بسعر ٨٠٠٠٠

تكلفة ٦٠٠٠٠

بيع للأطراف الخارجية ٧٥

نسبة السيطرة ٧٥٪

لـ ٧ بيع من التابعة إلى القابضة ← مكاسب ٢٠٠٠٠
(٨٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠)

لـ ٨ بيع من القابضة إلى أطراف خارجية ← مكاسب ١٥٠٠٠

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
دخل التابعة	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
توزيع تابعة	٤٠٠٠٠	-	-

القيود عام ٢٠٠٧

٦٠٠ من ح/ الإيرادات
إلى المذكورين
٣٠٠ إلى ح/ توزيعات
٣٠٠ إلى ح/ الاستثمار

٢٠٠ من ح/ مكاسب غير محققة
٢٠٠ إلى ح/ الأراضي

٢٠٠ من ح/ حصة الأقلية
إلى المذكورين
١٠٠ إلى ح/ توزيعات
١٠٠ إلى ح/ حق الأقلية

القيود في عام ٢٠٠٨

٥٢٥ من ح/ إيرادات في التابعة
٢٠٠ من ح/ الأرباح المحتجزة للتابعة
١٧٥ من ح/ حصة الأقلية
إلى المذكورين
إلى ح/ الاستثمار
إلى ح/ الأراضي
إلى ح/ حق الأقلية

القيود في عام ٢٠٠٩

من المذكورين
٧٥ من ح/ إيرادات في التابعة
٢٠٠ من ح/ أرباح محتجزة
٢٥ من ح/ حصة الأقلية
إلى المذكورين
إلى ح/ الاستثمار
إلى ح/ مكاسب
إلى ح/ حق الأقلية

نهاية المحاضرة



Fourth

السلام عليكم ورحمة الله...
أغلب المعلومات في هذه المحاضرة غير مطالبة بها في الامتحان ولكن سنقوم بعرضها على سبيل الأمانة العلمية.

كما قام الدكتور بحل المسألة رقم 6 ص 263

الأشكال الأخرى للسيطرة ((غير مطلوب بالامتحان))

1 السيطرة غير المباشرة

لدينا شركة س
↓ نسبة السيطرة ٨٠٪
ع
↓ نسبة سيطرة ع على ص ٧٠٪
ص

← س تسيطر على ص بنسبة ٨٠٪ × ٧٠٪ = ٥٦٪

أما في القوائم المالية الموحدة

1 س (الشركة الجدة) سوف تحسب حصتها من إيراد التابعة لها وهي ع (إيراد ع × ٨٠٪) فقط

2 و س ستنتظر ع حتى تعد حساباتها ومن جهة أخرى ع ستعد حساباتها بعد أخذ قوائم (ص) التابعة لها

3 وكالعادة سنقوم باستبعاد الإيراد في ورقة العمل الموحدة (إيراد التابعة) من الشركتين القابضتين (س) و (ع) ← فتتم النسب كما سبق سيكون حصة الأقلية



وكما تكلم الدكتور عن الأصول قابلة للاهتلاك (غير مطلوب في الامتحان)

أراضي — آلـة

المكلب غير المحققة — أصلنا الاعتراف بإحتى تباع للخارج — المكاسب سيتم توزيعها على العمر الإنتاجي للأصل (سيتلاشى تدريجياً)

مثال

... الإيراد في التابعة

- (١٠٠٠) المكاسب

٢٠٠٠

+ ٥٠٠ ما تحقق بفرض عمر الآلات ٤ سنين

١٢٥٠

الشكل الثاني للسيطرة غير المباشرة

س

%٨٠ ← ص

%٦٠ ← ع

وهنا يتطلب تكرار ما أخذناه مرتين أي ورقة العمل ستتضمن ثلاث أعمدة

القابضة (س) ع ص

كل الحسابات ستكون مكررة مرتين أي مثلاً قيد استبعاد الإيراد

من ح/ الإيراد بالتابعة (ص)

و من ح/ الإيراد بالتابعة (ع)

إلى ح/ توزيعات أرباح (ص)

إلى ح/ توزيعات أرباح (ع)

الشكل الثالث السيطرة المتبادلة

س

ص ↑%٨٠ ↑%٢٠

س له من إيرادات ص %٨٠

الإيراد في (ص) إيراد حصة

+ %٢٠ من إيراد (س)

بفرض دخل القابضة ١٠٠٠

دخل القابضة ٤٠٠

إجمالي دخل القابضة

س = ١٠٠٠ + (٠٫٨٠) ص

ص = ٤٠٠ + (%٢٠) س

س = ١٠٠٠ + %٨٠ [٤٠٠ + ٠٫٢٠ س]

التمرين رقم 6

تمتلك شركة الرافدين 75% من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات وفي 25/6/2007 باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة أراضي بسعر 8000000 وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة القابضة 6000000 ل.س في 22/9/2009 باعت الشركة التابعة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر 7500000 ل.س. وحققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام 2007 و 2008 و 2009 على التوالي مبلغ 1000000 و 700000 و 800000، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام 2007 تبلغ 400000 ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام 2008 و 2009

المطلوب ١- إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة

٢- إثبات قيود أوراق العمل اللازمة

٣- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة

٤- احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2007، 2008 و 2009

٥- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة والتوزيعات.

٦- احتساب الأقلية بربح التابعة للأعوام 2007 و 2008 و 2009

الحل

الزيادة ٢٠٠٠٠٠٠

٢٠٠٧ الإيراد بالتابعة ١٠٠٠٠٠٠ × ٧٥% = ٧٥٠٠٠٠

٢٠٠٠٠٠٠ - مكاسب غير محققة

١٢٥٠٠٠٠ -

قيد محاسبة عن الاستثمار

١٢٥٠٠٠٠ من ح/ خسائر التابعة

١٢٥٠٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار

التسوية ①

١٥٥٠٠٠٠ من ح/ الاستثمار إلى المذكورين

١٢٥٠٠٠٠ إلى ح/ خسائر التابعة

٣٠٠٠٠٠ إلى ح/ توزيعات



2..... من ح/ المكاسب غير محققة

2..... إلى ح/ الأراضي

5.....2 من ح/ حصة الأقلية

إلى المذكورين

1.....ه إلى ح/ حق الأقلية

1..... إلى ح/ توزيعات الأرباح

عام 2008

525..... من ح/ الإيراد

525..... إلى ح/ الاستثمار

2..... من ح/ الاستثمار في التابعة

2..... إلى ح/ الأراضي

175..... من ح/ حصة أقلية

إلى المذكورين

إلى ح/ حق الأقلية

إلى ح/ توزيعات الأرباح

الإيراد ..... 6 (8..... × 75%)

2.....

26.....

26..... من ح/ الإيراد

26..... إلى ح/ الاستثمار

من المذكورين

2..... من ح/ الإيرادات التابعة

2..... من ح/ حصة الأقلية

إلى المذكورين

2..... إلى ح/ مكاسب

إلى ح/ حق الأقلية

إلى ح/ التوزيعات

المطلوب للامتحان

الفصل الأول مطلوب منه [أ] مفهوم التوحيد وأنواعه
[ب] المحاسبة عن توحيد الأعمال
سيأتي حوالي ٢٠ علامة نظري

[٢] يوجد في الامتحان إجابات غير ذلك
وأشار الدكتور إذا كانت إحدى الإجابات ١٢٠٠ وكان إجابة ١٣٣٣
نختار ١٢٠٠ وإذا لم تكن هذه الإجابة لا نختار ١٣٣٣ نختار غير ذلك

[٣] ميزان المراجعة في الامتحان يكون متوازن لذلك لا نهتم بالأمور النقدية ومدينين ودائنين

نهاية المحاضرة الأخيرة

مع تمنياتنا لكم بالنجاح نرجوا أن تكونوا قد استفدتم من هذا الجهد المبذول في تقديم هذه المحاضرات

الملحق الثاني

دورة الأولى 2012-2013

21. في التكامل العمودي
a. نفس خط الأعمال والأسواق.
b. مجالات مختلفة ولكن مرتبطة ببعضها حيث تتلاحق بحيث تكون مخرجات مجال ما هي مدخلات لآخر.
c. مجالات غير مرتبطة
d. غير ذلك

22. واحد مما يلي ليس من الدوافع الاقتصادية لتوحيد الشركات
a. تخفيض الخطر.
b. تقليل تأخير الأعمال.
c. تجنب شراء الشركة من قبل شركات أخرى.
d. الحصول على أصول غير ملموسة.
e. لا شيء مما سبق.

23. ما هي الحالة/الحالات التي لا تستوجب قيود تسوية في القوائم المالية الموحدة فيما يتعلق بالعمليات المتبادلة (آلات/مخزون) بين الشركات القابضة وتوابعها
a. حالة البيع/الشراء بدون ربح أو خسارة
b. حالة المبيعات للأسفل (السيطرة الكاملة 100%)
c. بيع ما تم تبادله للخارج بنفس عام التبادل الداخلي
d. A+B
e. لا شيء مما سبق

24. ما هو المبدأ (المفهوم) المحاسبي الأهم والذي يتم بموجبه توحيد القوائم المالية للشركات القابضة وتوابعها:
a. الاستحقاق
b. مقابلة النفقات بالإيرادات
c. الاستمرارية
d. الكيان أو الوحدة المحاسبية
e. الوحدة النقدية

25. اختر/اختاري الجملة الخاطئة مما يلي:
a. يكون التكامل العمودي في مجالات مختلفة ولكن مرتبطة ببعضها
b. إن المبدأ (المفهوم) المحاسبي الأهم والذي يتم بموجبه توحيد القوائم المالية للشركات القابضة وتوابعها هو الكيان أو الوحدة المحاسبية
c. في حال بيع الأصول من القابضة إلى التابعة لا تتأثر حصة الأقلية من دخل التابعة سواء تم البيع بربح أم بخسارة
d. تعزز إجراءات التوحيد أثر التعامل الداخلي (العمليات المتبادلة) بين شركات المجموعة
e. لا شيء مما سبق

26. تمتلك شركة بدر 90% من شركة شرف. قامت شركة شرف في عام 2009 ببيع أرض تكلفتها 15000 لبدر بسعر 25000. وكان صافي ربح التابعي يبلغ 800000. بناءً على ذلك فإن إيراد الاستثمار في بدر في عام 2009 هي:

a. 720000   b. 730000   c. 710000   d. 700000   e. كل الإجابات السابقة خاطئة

32. في عام 2009 قامت شركة الأمل بشراء أرض من تابعتها سما والتي تمتلك 70% منها بمبلغ 125000 وحدة نقدية، وكانت التابعة سما قد اشترت هذه الأرض أصلاً بـ80000 وحدة نقدية. في عام 2011 قامت شركة الأمل ببيع الأرض لطرف ثالث خارجي بمبلغ 115000 وحدة نقدية. ما هو مبلغ مكاسب/خسائر بيع الأراضي التي ستظهر في قائمة الدخل الموحدة لأمل وتابعتها في عامي 2009 و2011:

	2009	2011
a.	45000 مكاسب	35000- مكاسب
b.	0	10000 - خسائر
c.	0	35000 - مكاسب
d.	45000 مكاسب -	10000 خسائر
e.	45000 مكاسب -	0

انظر/ي إلى الشكل التالي وأجب/ أجيبي عن الأسئلة 34-37

38. تدعى علاقة A بـ B:
a. الاستثمار المباشر
b. الاستثمار غير المباشر
c. التمويل المشترك غير المباشر
d. التمويل المشترك
e. غير ذلك

39. ما هي النسبة المئوية لما تمتلكه B في E (نسبة السيطرة):
a. 80
b. 16.6
c. 32
d. 41.6
e. غير ذلك

40. ما هو عدد حسابات الاستثمار في التابعة الذي سيظهر في القوائم المالية الموحدة لـ A وشركاتها التابعة؟
a. 0
b. 1
c. 2
d. 3

الحل :

26- 90% * (800000 – 10000) = 711000

10000 هي الأرباح غير المحققة الجواب e .

32- الجواب c

في سنة 2009 يوجد أرباح غير محققة = 125,000 – 80,000 = 45,000

في سنة 2011 يوجد أرباح محققة = 115,000 – 80,000 = 35,000

39- %80 * %80 * %40 = %25.6

%80 * %20 = %16 فتصبح نسبة السيطرة = %25.6 + %16 = %41.6 الجواب d

40- لا يوجد ولا حساب استثمار يظهر في القوائم الموحدة

دورة الفصل الثالث 2011-2012

28. في عام 2009 قامت شركة الأمل بشراء أرض من تابعتها سما والتي تمتلك 70% منها بمبلغ 125000 وحدة نقدية، وكانت التابعة سما قد اشترت هذه الأرض أصلا بـ80000 وحدة نقدية. في عام 2011 قامت شركة الأمل ببيع الأرض لطرف ثالث خارجي بمبلغ 115000 وحدة نقدية. ما هو مبلغ مكاسب/خسائر بيع الأراضي التي ستظهر في قائمة الدخل الموحدة لأمل وتابعتها في عامي 2009 و2011:

	2009	2011
a.	45000 مكاسب	35000 مكاسب
b.	0	10000 خسائر
c.	0	35000 مكاسب
d.	45000 مكاسب	10000 خسائر
e.	45000 مكاسب	0

انظر/ي إلى الشكل التالي وأجب/ أجيبي عن الأسئلة 34-37

A → (90%) → B → (80%) → C; C → (80%) → D; C → (20%) → E; D → (40%) → E

34. تدعى علاقة A بكل من C D E بـ:
a. الاستثمار المباشر
b. الاستثمار غير المباشر
c. التمويل المشترك غير المباشر
d. التمويل المشترك
e. غير ذلك

35. تدعى A بالشركة:
a. الأخت
b. الخالة
c. الزميلة
d. القابضة
e. غير ذلك

36. ما هي النسبة المئوية لما تمتلكه B في E (نسبة السيطرة):
a. 80
b. 16.6
c. 32
d. 41.6
e. غير ذلك

37. ما هو عدد حسابات الاستثمار في التابعة الذي سيظهر في القوائم المالية الموحدة لـ A وشركاتها التابعة؟
a. 0
b. 1
c. 2
d. 3
e. 4

38. تمتلك شركة بدر 90% من شركة شرف. قامت شركة شرف في عام 2009 ببيع أرض تكلفتها 15000 لبدر بسعر 25000. وكان صافي ربح التابعي يبلغ 800000. بناء على ذلك فإن إيراد الاستثمار في بدر في عام 2009 هي:

a. 720000 b. 730000 c. 710000 d. 700000 e. غير ذلك

الحل :

28- الجواب c

في سنة 2009 يوجد أرباح غير محققة = 125,000 – 80,000 = 45,000

في سنة 2011 يوجد أرباح محققة = 115,000 – 80,000 = 35,000

35- الجواب d

36- 80% * 80% *40% = 25.6%

80% * 20% = 16% فتصبح نسبة السيطرة = 25.6% + 16% = 41.6%

37- عدد حسابات الاستثمار هو واحد لأن الشركة لديها استثمار مباشر واحد في B

38- 90% * (800000 – 10000) = 711000

10000 هي الأرباح غير المحققة الجواب e .

نهاية الملحق الثاني ...